



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 24ης Νοεμβρίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Άρθρα 63 έως 65 ΣΛΕΕ — Συμφωνία Συνδέσεως ΕΚ-Τυνησίας — Άρθρα 31, 34 και 89 — Συμφωνία Συνδέσεως ΕΚ-Λιβάνου — Άρθρα 31, 33 και 85 — Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων — Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος της δικαιούχου εταιρίας — Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος που αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος της Συμφωνίας Συνδέσεως — Διαφορετική μεταχείριση — Περιορισμός — Δικαιολόγηση — Αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων — Δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 64 ΣΛΕΕ δεδομένης της υπέρξεως των Συμφωνιών Συνδέσεως ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου»

Στην υπόθεση C-464/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικό δικαστήριο Λισσαβώνας, Πορτογαλία) με απόφαση της 25ης Ιουνίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Οκτωβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

κατά

Fazenda Pública,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (εισηγητή) και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Νοεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, εκπροσωπούμενη από τους R. Reigada Pereira και R. Camacho Palma, advogados,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes, την M. Rebelo και τον J. Martins da Silva,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Κ. Νασοπούλου,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Α. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson και Ν. Otte Widgren και τους Ε. Karlsson και L. Swedenborg,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους G. Braga da Cruz και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 27ης Ιανουαρίου 2016,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63 και 64 ΣΛΕΕ, των άρθρων 31, 34 και 89 της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας περί συνδέσεως μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου, που υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 17 Ιουλίου 1995 και εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα με την απόφαση 98/238/ΕΚ, ΕΚΑΧ του Συμβουλίου και της Επιτροπής, της 26ης Ιανουαρίου 1998 (ΕΕ 1998, L 97, σ. 1, στο εξής: Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας), καθώς και των άρθρων 31, 33 και 85 της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας Σύνδεσης μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου, αφετέρου, που υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 17 Ιουνίου 2002 και εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με την απόφαση 2006/356/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 143, σ. 1, στο εξής: Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (στο εξής: SECIL) και Fazenda Pública (Δημόσιο Ταμείο, Πορτογαλία) σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση, για το φορολογικό έτος 2009, μερισμάτων που διανεμήθηκαν στη SECIL από δύο εταιρίες εδρεύουσες, αντιστοίχως, στην Τυνησία και στον Λίβανο.

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας

- 3 Το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο της III, που επιγράφεται «Δικαίωμα εγκατάστασης και υπηρεσίες», έχει ως εξής:

«1. Τα μέρη συμφωνούν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας, έτσι ώστε να συμπεριλάβουν τα δικαιώματα εγκατάστασης των εταιρειών του ενός μέρους στο έδαφος του άλλου μέρους και την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών από τις εταιρείες ενός μέρους προς τους παραλήπτες υπηρεσιών στο άλλο μέρος.

2. Το συμβούλιο σύνδεσης θα διατυπώσει τις αναγκαίες συστάσεις για την επίτευξη του στόχου που περιγράφεται στην παράγραφο 1.

Κατά τη διατύπωση των εν λόγω συστάσεων, το συμβούλιο σύνδεσης θα λάβει υπόψη την πείρα που έχει αποκτηθεί από την εφαρμογή της αμοιβαίας παροχής της μεταχείρισης του μάλλον ευνοουμένου κράτους (ΜΕΚ) και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις των μερών σύμφωνα με τη γενική συμφωνία για τις συναλλαγές στον τομέα των υπηρεσιών, η οποία προσαρτάται στη συμφωνία για την ίδρυση του ΠΟΕ, καλούμενη εφεξής GATS, και ιδίως αυτές του άρθρου V.

3. Η υλοποίηση αυτού του στόχου θα αποτελέσει το αντικείμενο μιας πρώτης εξέτασης από το συμβούλιο σύνδεσης το αργότερο πέντε έτη μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας συμφωνίας.»
- 4 Το άρθρο 34 της ως άνω Συμφωνίας, το οποίο περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο I, τιτλοφορούμενο «Τρέχουσες πληρωμές και κυκλοφορία των κεφαλαίων», του τίτλου IV αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Πληρωμές, κεφάλαια, ανταγωνισμός και άλλες οικονομικές διατάξεις», προβλέπει τα εξής:
- «1. Όσον αφορά τις συναλλαγές επί του λογαριασμού κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών, από την έναρξη ισχύος της παρούσας συμφωνίας, η Κοινότητα και η Τυνησία εξασφαλίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που αφορούν τις άμεσες επενδύσεις στην Τυνησία, [σε] εταιρείες οι οποίες συνιστώνται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και την εκκαθάριση ή τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων αυτών και οποιωνδήποτε κερδών απορρέουν από αυτές.
2. Τα μέρη διαβουλεύονται μεταξύ τους, για να διευκολύνουν την κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ της Κοινότητας και της Τυνησίας και να την απελευθερώσουν πλήρως, εφόσον συγκεντρωθούν οι απαραίτητες προϋποθέσεις.»
- 5 Το άρθρο 89 της συμφωνίας αυτής, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της VIII, ο οποίος επιγράφεται «Γενικές και τελικές θεσμικές διατάξεις», ορίζει τα εξής:
- «Καμία διάταξη της συμφωνίας δεν συνεπάγεται:
- την επέκταση των πλεονεκτημάτων που παρέχει ένα μέρος στο φορολογικό τομέα σε οποιαδήποτε διεθνή συμφωνία ή ρύθμιση με την οποία δεσμεύεται αυτό το μέρος,
 - την παρεμπόδιση της θέσπισης ή της εφαρμογής από ένα μέρος οποιουδήποτε μέτρου που αποσκοπεί στην αποφυγή της φοροαποφυγής ή της φοροδιαφυγής,
 - την παρεμπόδιση του δικαιώματος κάποιου μέρους να εφαρμόσει τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής του νομοθεσίας έναντι των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται σε πανομοιότυπη κατάσταση όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους.»

Η Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου

- 6 Το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου που περιλαμβάνεται στο κεφάλαιό της 1, με τίτλο «Τρέχουσες πληρωμές και κινήσεις κεφαλαίων», του τίτλου IV της συμφωνίας αυτής, που επιγράφεται «Πληρωμές, κεφάλαια, ανταγωνισμός και άλλες οικονομικές διατάξεις», έχει ως εξής:
- «Εντός του πλαισίου των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, και με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 33 και 34, δεν ισχύουν περιορισμοί μεταξύ της Κοινότητας αφενός, και του Λιβάνου αφετέρου, όσον αφορά την κίνηση κεφαλαίων και δεν ισχύουν διακρίσεις βάσει της υπηκοότητας ή του τόπου κατοικίας των υπηκόων των μερών ή βάσει του τόπου όπου έχει επενδυθεί το κεφάλαιο.»
- 7 Το άρθρο 33 της εν λόγω συμφωνίας, που περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο, έχει ως εξής:
- «1. Με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων της παρούσας συμφωνίας και άλλων διεθνών υποχρεώσεων της Κοινότητας και του Λιβάνου, οι διατάξεις των άρθρων 31 και 32 δεν θίγουν την εφαρμογή τυχόν περιορισμών που ισχύουν μεταξύ τους κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας συμφωνίας, όσον αφορά την μεταξύ τους κυκλοφορία κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, [οι οποίες περιλαμβάνουν] τ[ις] επενδύσ[εις] σε ακίνητα, την εγκατάσταση, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή την εισαγωγή τίτλων στις κεφαλαιαγορές.

2. Ωστόσο, ουδόλως θίγεται η μεταφορά στο εξωτερικό επενδύσεων που πραγματοποιούνται στο Λίβανο από κατοίκους της Κοινότητας ή στην Κοινότητα από κατοίκους του Λιβάνου, καθώς και τ[ων] κερδ[ών] που απορρέουν από αυτές.»

- 8 Το άρθρο 85 της συμφωνίας αυτής, που περιλαμβάνεται στον τίτλο της VIII, ο οποίος επιγράφεται «Θεσμικές, γενικές και τελικές διατάξεις», ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά την άμεση φορολογία, καμία διάταξη της παρούσας συμφωνίας δεν συνεπάγεται:

- α) την επέκταση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παραχωρεί ένα μέρος στο πλαίσιο οποιασδήποτε διεθνούς συμφωνίας ή ρύθμισης με την οποία αυτό δεσμεύεται·
- β) την παρεμπόδιση της θέσπισης ή της εφαρμογής από ένα μέρος οποιουδήποτε μέτρου που αποσκοπεί στην πρόληψη της [φοροαποφυγής] ή της φοροδιαφυγής·
- γ) την παρεμπόδιση του δικαιώματος ενός μέρους να εφαρμόζει τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής του νομοθεσίας έναντι των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται σε πανομοιότυπη κατάσταση, ιδίως όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους.»

Το πορτογαλικό δίκαιο

- 9 Το άρθρο 46 του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (κώδικας φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων), εγκριθέντος με το Decreto-Lei n. 442-B/88 (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 442-B/88) της 30ής Νοεμβρίου 1988 (*Diário da República* I, σειρά I-A, αριθ. 277, της 30ής Νοεμβρίου 1988), όπως ίσχυε το 2009 (στο εξής: CIRC), επιγραφόμενο «Εξάλειψη της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών», όριζε τα εξής:

«1. Τα περιλαμβανόμενα στη βάση επιβολής του φόρου εισοδήματα από διανεμόμενα κέρδη εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα των εμπορικών ή αστικών υπό εμπορική μορφή εταιριών, των συνεταιρισμών και των δημοσίων επιχειρήσεων, που έχουν την καταστατική ή πραγματική έδρα τους στην Πορτογαλία, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- a) η εταιρία που διανέμει τα κέρδη έχει την καταστατική ή πραγματική της έδρα στην Πορτογαλία και υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων χωρίς να απαλλάσσεται από τον φόρο αυτό ή υπόκειται στον κατά το άρθρο 7 φόρο·
- b) ο φορέας που λαμβάνει τα κέρδη δεν υπόκειται στο καθεστώς φορολογικής διαφάνειας του άρθρου 6·
- c) ο φορέας που λαμβάνει τα κέρδη έχει άμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της εταιρίας που διανέμει τα κέρδη ύψους τουλάχιστον 10 % ή με αξία κτήσεως τουλάχιστον 20 000 000 ευρώ και έχει διατηρήσει τη συμμετοχή αυτή αδιάλειπτα κατά το έτος που προηγείται της διανομής των κερδών ή, σε περίπτωση που την έχει διατηρήσει για μικρότερο χρονικό διάστημα, από τη στιγμή που η συμμετοχή έχει διατηρηθεί για το διάστημα που απαιτείται για τη συμπλήρωση του έτους.

[...]

5. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που φορέας εγκατεστημένος στην Πορτογαλία έχει συμμετοχή, κατά τους όρους και τις προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής, στο κεφάλαιο εταιρίας εδρεύουσας σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αμφότεροι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ [του Συμβουλίου], της 23ης Ιουλίου 1990[σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 1990, L 225, σ. 6)].

[...]

8. Η έκπτωση της παραγράφου 1 ανέρχεται μόνο στο 50 % για τα ακόλουθα περιλαμβανόμενα στη φορολογητέα βάση εισοδήματα:

- a) διανεμόμενα κέρδη, εφόσον δεν συντρέχει καμία από τις προϋποθέσεις των στοιχείων b και c της ως άνω παραγράφου, καθώς και, όσον αφορά τα εισοδήματα τα οποία αποκτώνται από τη συμμετοχή στα καταβαλλόμενα από τον διαχειριστή της εταιρείας μερίσματα, εφόσον συντρέχει πάντως η προϋπόθεση της παραγράφου 1, στοιχείο a·
- b) κέρδη που διανέμονται από φορέα εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αυτός πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της οδηγίας 90/435 και δεν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις της παραγράφου 1, στοιχείο c.

9. Αν η κατά την παράγραφο 1 προϋπόθεση περί κατοχής μιας ελάχιστης συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο παύσει να πληρούται πριν από την παρέλευση της προβλεπόμενης σε αυτήν ετήσιας προθεσμίας, η έκπτωση αντιστοίχως διορθώνεται σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο ή ακυρώνεται, υπό την επιφύλαξη τυχόν εκπτώσεως φόρου λόγω διεθνούς διπλής φορολογίας, σύμφωνα με το άρθρο 85.

[...]

11. Η κατά την παράγραφο 1 έκπτωση μειώνεται κατά 50 % όταν τα εισοδήματα προέρχονται από κέρδη τα οποία δεν έχουν πράγματι φορολογηθεί, εκτός αν ο αποκτών τα κέρδη είναι εταιρία συμμετοχών.

12. Για τους σκοπούς της παραγράφου 5 και της παραγράφου 8, στοιχείο b, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να αποδείξει ότι ο φορέας το κεφάλαιο του οποίου κατέχεται καθώς και, στην περίπτωση της παραγράφου 6, ο φορέας που λαμβάνει τα κέρδη, πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της [οδηγίας 90/435], μέσω επίσημου πιστοποιητικού των αρμόδιων φορολογικών αρχών του κράτους μέλους κατοικίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.»

- 10 Σε ό,τι αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα επί επενδύσεων τα οποία απορρέουν από σύμβαση συναφθείσα μεταξύ του Πορτογαλικού Δημοσίου και του ενδιαφερομένου φορέα, το Estatuto dos Benefícios Fiscais (Κανονισμός περί φορολογικών πλεονεκτημάτων), όπως ίσχυε το 2009 (στο εξής: EBF), προέβλεπε, στο άρθρο του 41, παράγραφος 5, στοιχείο b, τα εξής:

«5. Στους κατά την προηγούμενη παράγραφο φορείς επενδυτικών σχεδίων μπορούν να χορηγηθούν τα ακόλουθα φορολογικά πλεονεκτήματα:

[...]

- b) εξάλειψη της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 46 του CIRC, κατά τη διάρκεια της συμβατικής περιόδου, εφόσον η επένδυση πραγματοποιείται υπό μορφή συστάσεως ή αποκτήσεως αλλοδαπών εταιριών.»

11 Το 42 του EBF όριζε τα εξής:

«1. Η προβλεπόμενη στο άρθρο 46, παράγραφος 1, του CIRC έκπτωση εφαρμόζεται στα κέρδη που διανέμονται σε ημεδαπούς φορείς από θυγατρικές εταιρίες εδρεύουσες σε αφρικανικές χώρες με επίσημη γλώσσα την πορτογαλική και στο Ανατολικό Τιμόρ, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- a) η εταιρία που λαμβάνει τα κέρδη υπόκειται στον [φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων] χωρίς να απαλλάσσεται από τον φόρο αυτό και η θυγατρική εταιρία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος παρόμοιο προς τον [φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων] χωρίς να απαλλάσσεται από τον φόρο αυτό·
- b) ο φορέας που λαμβάνει τα κέρδη κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25 % του κεφαλαίου της θυγατρικής εταιρίας για περίοδο τουλάχιστον δύο ετών·
- c) τα διανεμόμενα κέρδη προέρχονται από κέρδη της θυγατρικής τα οποία έχουν φορολογηθεί με συντελεστή τουλάχιστον 10 % και δεν προέρχονται από δραστηριότητες από τις οποίες προκύπτουν παθητικά εισοδήματα, όπως royalties [διαρκή δικαιώματα], υπεραξίες και λοιπά εισοδήματα από κινητές αξίες, εισοδήματα από ακίνητα ευρισκόμενα εκτός της χώρας της έδρας της εταιρίας, εισοδήματα από ασφαλιστικές δραστηριότητες προερχόμενα κυρίως από ασφάλειες περιουσιακών στοιχείων ευρισκόμενων εκτός της χώρας της έδρας της εταιρίας ή από ασφάλειες προσώπων διαμενόντων εκτός της χώρας αυτής, καθώς και εισοδήματα από δραστηριότητες τραπεζικής φύσεως οι οποίες δεν απευθύνονται άμεσα στην αγορά της χώρας αυτής.

2. Για τους σκοπούς της προηγούμενης παραγράφου, ο υποκείμενος στον [φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων] ο οποίος κατέχει τη συμμετοχή οφείλει να διαθέτει αποδείξεις περί της πληρώσεως των προϋποθέσεων από τις οποίες εξαρτάται η έκπτωση.»

Η Σύμβαση Πορτογαλίας-Τυνησίας

12 Η Σύμβαση μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας στον τομέα του φόρου εισοδήματος, υπογραφείσα στη Λισσαβώνα στις 24 Φεβρουαρίου 1999 (στο εξής: Σύμβαση Πορτογαλίας-Τυνησίας), ορίζει, στο άρθρο της 10:

«1. Τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία εδρεύουσα σε συμβαλλόμενο κράτος σε κάτοικο του ετέρου συμβαλλομένου κράτους μπορούν να φορολογούνται στο έτερο αυτό κράτος.

2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά μπορούν να φορολογούνται και στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο εδρεύει η καταβάλλουσα αυτά εταιρία, κατά τα οριζόμενα στη νομοθεσία του κράτους αυτού· αν όμως το πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα είναι ο πραγματικός δικαιούχος τους, ο κατά τα ανωτέρω καθοριζόμενος φόρος δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15 % του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών καθορίζουν μέσω συμφωνίας τον τρόπο εφαρμογής των ορίων αυτών. Η παρούσα παράγραφος δεν επηρεάζει τη φορολόγηση της εταιρίας για τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.»

13 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, της Συμβάσεως Πορτογαλίας-Τυνησίας έχει ως εξής:

«Όταν κάτοικος συμβαλλομένου κράτους αποκτά εισοδήματα τα οποία, βάσει της παρούσας Συμβάσεως, δύνανται να φορολογηθούν στο έτερο συμβαλλόμενο κράτος, το πρώτο κράτος εκπίπτει από τον φόρο εισοδήματος του ως άνω προσώπου ποσό ίσο προς τον καταβληθέντα στο έτερο αυτό κράτος φόρο εισοδήματος. Το ποσό αυτό δεν μπορεί όμως να υπερβαίνει το μέρος του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου πριν την έκπτωση, που αντιστοιχεί στα εισοδήματα τα οποία δύνανται να φορολογηθούν στο έτερο αυτό κράτος.»

- 14 Το άρθρο 25 της συμβάσεως αυτής αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών και ορίζει, ιδίως, ότι οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών ανταλλάσσουν τις αναγκαίες πληροφορίες για την εφαρμογή των διατάξεων της εν λόγω συμβάσεως ή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας των συμβαλλομένων κρατών σχετικά με τους φόρους που αποτελούν αντικείμενο της συμβάσεως αυτής, μεταξύ των οποίων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (στο εξής: IRC).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η SECIL είναι ανώνυμη εταιρία που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή τσιμέντου, εδρεύει στην Πορτογαλία και υπόκειται, στο κράτος μέλος αυτό, στο καθεστώς φορολογήσεως των ομίλων εταιριών.
- 16 Τον Ιανουάριο του 2000, η SECIL απέκτησε μέρος του εταιρικού κεφαλαίου της Société des Ciments de Gabès SA (στο εξής: Ciments de Gabès), που έχει την έδρα της στην Τυνησία. Κατά τη διάρκεια του 2009, η SECIL κατείχε 52 923 μετοχές της εταιρίας αυτής, που αντιπροσώπευαν το 98,72 % του εταιρικού κεφαλαίου της.
- 17 Τον Μάιο του 2002, η SECIL απέκτησε μέρος του εταιρικού κεφαλαίου της Ciments de Sibline SAL, εταιρίας που έχει την έδρα της στον Λίβανο. Κατά τη διάρκεια του 2009, η SECIL κατείχε το 51,05 % του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας αυτής, εκ του οποίου το 28,64 % άμεσα και το 22,41 % έμμεσα.
- 18 Το 2009, η SECIL έλαβε μερίσματα ύψους 6 288 683,39 ευρώ από την Ciments de Gabès και 2 022 478,12 ευρώ από την Ciments de Sibline. Η SECIL δήλωσε τα ποσά αυτά για τον καταλογισμό του IRC του 2009. Τα κατά τα ανωτέρω εισπραχθέντα μερίσματα φορολογήθηκαν στην Πορτογαλία, χωρίς να εφαρμοσθεί σε αυτά κανένας μηχανισμός για την εξάλειψη ή τη μείωση της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας.
- 19 Στις 29 Μαΐου 2012, η SECIL υπέβαλε αίτηση θεραπείας ενώπιον του Director de Finanças de Setúbal (Διευθυντή της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας του Setúbal, Πορτογαλία), με αντικείμενο τον αυτόματο καταλογισμό του IRC για το 2009, υποστηρίζοντας ότι ο φόρος που επιβλήθηκε στα μερίσματα που είχαν διανεμηθεί από την Ciments de Gabès και την Ciments de Sibline ήταν παράνομος, εφόσον η πορτογαλική κανονιστική ρύθμιση απέκλειε την εφαρμογή των κανόνων περί εξαλείψεως της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας και ως εκ τούτου αντέβαινε στη Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας και στη Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου, καθώς και στη Συνθήκη ΛΕΕ.
- 20 Η ως άνω αίτηση θεραπείας απορρίφθηκε με απόφαση της 10ης Οκτωβρίου 2012.
- 21 Κατά της ως άνω απορριπτικής αποφάσεως η SECIL άσκησε προσφυγή ενώπιον του Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικό δικαστήριο Λισσαβώνας, Πορτογαλία), υποστηρίζοντας, κατ' ουσίαν, ότι η άρνηση εφαρμογής, στα διανεμηθέντα από την Ciments de Gabès και την Ciments de Sibline μερίσματα, του καθεστώτος εξαλείψεως της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας το οποίο ίσχυε στην Πορτογαλία κατά το φορολογικό έτος 2009 αντέβαινε στη Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας, στη Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου καθώς και στα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.
- 22 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Tribunal Tributário de Lisboa (φορολογικό δικαστήριο Λισσαβώνας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Συνιστά το άρθρο 31 της Συμφωνίας [ΕΚ-Τυνησίας] σαφή, ακριβή και ανεπιφύλακτο και, ως εκ τούτου, αμέσου εφαρμογής κανόνα, από τον οποίον απορρέει η εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση του δικαιώματος εγκαταστάσεως;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, απορρέουν από το δικαίωμα εγκαταστάσεως της διατάξεως αυτής οι συνέπειες που επικαλείται η προσφεύγουσα, υπό την έννοια ότι το δικαίωμα αυτό συνεπάγεται –διότι άλλως υφίσταται παράβασή του– την εφαρμογή του μηχανισμού ολικής εκπτώσεως του άρθρου 46, παράγραφος 1, του CIRC στα μερίσματα που έλαβε η προσφεύγουσα από τη θυγατρική της στην Τυνησία;
- 3) Συνιστά το άρθρο 34 της Συμφωνίας [ΕΚ-Τυνησίας] σαφή, ακριβή και ανεπιφύλακτο και, ως εκ τούτου, αμέσου εφαρμογής κανόνα, από τον οποίον απορρέει η εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οπότε η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων καταλαμβάνει την επένδυση που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα;
- 4) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, έχει η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων τις συνέπειες που επικαλείται η προσφεύγουσα, κατά τρόπον ώστε να επιβάλλεται η εφαρμογή του μηχανισμού ολικής εκπτώσεως του άρθρου 46, παράγραφος 1, του CIRC στα μερίσματα που αυτή έλαβε από τη θυγατρική της στην Τυνησία;
- 5) Εξαρτάται η καταφατική απάντηση στα προηγούμενα ερωτήματα από τη διάταξη του άρθρου 89 της Συμφωνίας [ΕΚ-Τυνησίας];
- 6) Δικαιολογείται περιοριστική μεταχείριση των διανεμόμενων από την [Ciments de Gabés] μερισμάτων, δεδομένου ότι στην περίπτωση της Δημοκρατίας της Τυνησίας δεν υφίσταται το πλαίσιο συνεργασίας που προβλέπεται στην οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων [ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86];
- 7) Συνιστά η διάταξη του άρθρου 31 της Συμφωνίας [ΕΚ-Λιβάνου], σε συνδυασμό με το άρθρο 33, παράγραφος 2, της αυτής συμφωνίας, σαφή, ακριβή και ανεπιφύλακτο και, ως εκ τούτου, αμέσου εφαρμογής κανόνα, από τον οποίον απορρέει η εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων;
- 8) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, έχει η προβλεπόμενη στις διατάξεις αυτές ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων τις συνέπειες που επικαλείται η προσφεύγουσα, κατά τρόπον ώστε να επιβάλλεται η εφαρμογή του μηχανισμού ολικής εκπτώσεως του άρθρου 46, παράγραφος 1, του CIRC στα μερίσματα που αυτή έλαβε από τη θυγατρική της στον Λίβανο;
- 9) Εξαρτάται η καταφατική απάντηση στα προηγούμενα ερωτήματα από τη διάταξη του άρθρου 85 της Συμφωνίας [ΕΚ-Λιβάνου];
- 10) Δικαιολογείται περιοριστική μεταχείριση των διανεμόμενων από την [Ciments de Sibline] μερισμάτων, δεδομένου ότι στην περίπτωση της Δημοκρατίας του Λιβάνου δεν υφίσταται το πλαίσιο συνεργασίας που προβλέπεται στην οδηγία 77/799;
- 11) Έχει στην παρούσα υπόθεση εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 56 ΕΚ (αναριθμημένου σε άρθρο 63 ΣΛΕΕ); Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, συνάγεται από την κατοχυρούμενη στη διάταξη αυτή ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων υποχρέωση εφαρμογής, στα μερίσματα που η [Ciments de Gabés] και η [Ciments de Sibline] διένειμαν στην προσφεύγουσα κατά το οικονομικό έτος 2009, του μηχανισμού ολικής εκπτώσεως του άρθρου 46, παράγραφος 1, του CIRC ή, τουλάχιστον, του μηχανισμού μερικής εκπτώσεως της παραγράφου 8 του αυτού άρθρου;
- 12) Ακόμα κι αν θεωρηθεί ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων έχει εν προκειμένω εφαρμογή, μπορεί η μη εφαρμογή στα επίμαχα μερίσματα των προβλεπόμενων από την τότε ισχύουσα πορτογαλική νομοθεσία μηχανισμών εξαιλίψεως ή περιορισμού της από οικονομικής απόψεως

διπλής φορολογίας να δικαιολογείται από το γεγονός ότι στην περίπτωση της Δημοκρατίας της Τυνησίας και της Δημοκρατίας του Λιβάνου δεν υφίσταται το πλαίσιο συνεργασίας που προβλέπεται στην οδηγία 77/799;

- 13) Εμποδίζει η ρήτρα standstill του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ (νυν άρθρου 64 ΣΛΕΕ) την εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων με τις συνέπειες που επικαλείται η προσφεύγουσα;
- 14) Πρέπει να αποκλειστεί η εφαρμογή της ρήτρας standstill του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ (νυν άρθρου 64 ΣΛΕΕ) λόγω της εντωμεταξύ ενάρξεως ισχύος του καθεστώτος φορολογικών πλεονεκτημάτων για επενδύσεις συμβατικής φύσεως που προβλέπεται από το άρθρο 41, παράγραφος 5, στοιχείο b, του EBF και του καθεστώτος του άρθρου 42 του EBF για τα μερίσματα που προέρχονται από τις αφρικανικές χώρες με επίσημη γλώσσα την πορτογαλική και το Ανατολικό Τιμόρ;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 23 Με τα υποβαλλόμενα ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθώς και οι διατάξεις των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται στη φορολογική μεταχείριση που επιφυλάσσεται, στην Πορτογαλία, στα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρία εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη, ήτοι, αντιστοίχως, τη Δημοκρατία της Τυνησίας και τη Δημοκρατία του Λιβάνου.
- 24 Συναφώς, ως προς τις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ καθιερώνει σαφή και ανεπιφύλακτη απαγόρευση, η οποία δεν απαιτεί τη λήψη μέτρων για να εφαρμοστεί και παρέχει στους ιδιώτες δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να προβάλλουν ενώπιον των δικαστηρίων (αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 1995, Sanz de Lera κ.λπ., C-163/94, C-165/94 και C-250/94, EU:C:1995:451, σκέψεις 41 και 47, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 21). Χωρεί επομένως επίκληση της διατάξεως αυτής, σε συνδυασμό με τα άρθρα 64 και 65 ΣΛΕΕ, ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων προκειμένου να μην εφαρμοστούν εθνικοί κανόνες που είναι αντίθετοι προς αυτήν, ανεξαρτήτως του είδους των επίμαχων κινήσεων κεφαλαίων (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 27, καθώς και διάταξη της 4ης Ιουνίου 2009, KBC Bank και Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 και C-499/07, EU:C:2009:339, σκέψη 66 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 25 Πρέπει κατά συνέπεια, πρώτον, να χωρήσει ερμηνεία των άρθρων 63 και 65 ΣΛΕΕ, προκειμένου να κριθεί, καταρχάς, αν περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και αν η δικαιούχος των επίμαχων μερισμάτων εταιρία μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ για να προβάλει αντιρρήσεις κατά της φορολογικής μεταχειρίσεως των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει από εταιρίες εγκατεστημένες στην Τυνησία και στον Λίβανο. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει να εξακριβωθεί, εν συνεχεία, αν ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζονται τα μερίσματα που διανέμονται στην εν λόγω δικαιούχο εταιρία συνιστά περιορισμό, κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, και, εφόσον απαιτείται, να εκτιμηθεί κατόπιν αν ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί ενδεχομένως να είναι δικαιολογημένος.
- 26 Πρέπει επομένως να εξετασθούν καταρχάς το ενδέκατο και το δωδέκατο ερώτημα που υποβάλλονται από το αιτούν δικαστήριο.

- 27 Σε περίπτωση που τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε φορολογική μεταχείριση όπως αυτή που επιφυλάσσεται, στην Πορτογαλία, στα μερίσματα τα οποία προέρχονται από την Τυνησία και τον Λίβανο, πρέπει να εξακριβωθεί, δεύτερον, αν το κράτος μέλος αυτό δύναται να επικαλεσθεί την εξαίρεση του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και να εξετασθούν επομένως το δέκατο τρίτο και το δέκατο τέταρτο ερώτημα, που αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 64 ΣΛΕΕ. Συναφώς, πρέπει ιδίως να εξακριβωθεί αν η σύναψη των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου από την Πορτογαλική Δημοκρατία είχε συνέπειες όσον αφορά την ευχέρεια που απονέμεται στο κράτος μέλος αυτό από το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 28 Τρίτον, αν η ερμηνεία του άρθρου 64 ΣΛΕΕ οδηγήσει στη διαπίστωση ότι η σύναψη των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου από την Πορτογαλική Δημοκρατία είχε συνέπειες όσον αφορά την ευχέρεια που απονέμεται στο κράτος μέλος αυτό από το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, θα πρέπει να εξετασθούν το πρώτο έως και το δέκατο ερώτημα, που αφορούν την ερμηνεία των διατάξεων των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου, προκειμένου να κριθεί αν χωρεί επίκληση των διατάξεων αυτών στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 29 Τέταρτον, θα πρέπει να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου, διευκρινίζοντας τις συνέπειες τις οποίες έχει για την υπόθεση της κύριας δίκης η ερμηνεία των άρθρων 63 έως 65 ΣΛΕΕ καθώς και των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου.

Επί της ερμηνείας των άρθρων 63 και 65 ΣΛΕΕ

- 30 Με το ενδέκατο και το δωδέκατο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα στο οικείο κράτος μέλος εταιρία μπορεί να εκπέσει από τη φορολογική βάση της μερίσματα που της διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να εκπέσει τα μερίσματα τα οποία διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα σε τρίτο κράτος.

Επί της δυνατότητας εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ

- 31 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων δύναται να εμπίπτει στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ, περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Όσον αφορά το ζήτημα αν εθνική νομοθεσία εμπίπτει στη μία ή στην άλλη ελευθερία κυκλοφορίας, πρέπει να ληφθεί υπόψη το αντικείμενο της νομοθεσίας περί της οποίας πρόκειται (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψεις 89 και 90 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 10ης Απριλίου 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 25).
- 32 Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως εμπίπτει εθνική νομοθεσία η οποία εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 91 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Αντιθέτως, εθνικές διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση εταιρικών συμμετοχών που αποκτώνται με μοναδικό σκοπό την πραγματοποίηση οικονομικής επενδύσεως, χωρίς πρόθεση ασκήσεως επιρροής στη διαχείριση και στον έλεγχο της επιχειρήσεως, πρέπει να εξετάζονται

αποκλειστικώς υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 92).

- 34 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων προερχομένων από τρίτο κράτος, αρκεί η εξέταση του αντικειμένου της εθνικής νομοθεσίας προκειμένου να εκτιμηθεί αν η φορολογική μεταχείριση τέτοιων μερισμάτων εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 10ης Απριλίου 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 35 Συναφώς, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι εθνική νομοθεσία αφορώσα τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων, η οποία δεν εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες η μητρική εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, πρέπει να εκτιμηθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Μια εγκατεστημένη σε κράτος μέλος εταιρία δύναται, κατά συνέπεια, ανεξαρτήτως του ποσοστού συμμετοχής της στη διανέμουσα μερίσματα εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος, να επικαλεσθεί τη διάταξη αυτή προκειμένου να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της εν λόγω νομοθεσίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 10ης Απριλίου 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 30 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Εν προκειμένω, δυνάμει του άρθρου 46 του CIRC, οι εταιρίες οι οποίες έχουν την καταστατική ή πραγματική τους έδρα στην Πορτογαλία μπορούν να εκπέσουν από τη φορολογική βάση τους τα μερίσματα τα οποία διανέμονται από εταιρίες οι οποίες έχουν την καταστατική ή πραγματική τους έδρα στην Πορτογαλία και επιπλέον υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων χωρίς να απαλλάσσονται από αυτόν.
- 37 Κατά το άρθρο 46, παράγραφος 1, του CIRC, η έκπτωση αυτή είναι ολική όταν ο φορέας που λαμβάνει τα κέρδη δεν υπόκειται στο καθεστώς φορολογικής διαφάνειας του άρθρου 6 του CIRC και έχει άμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο της εταιρίας που διανέμει τα κέρδη ύψους τουλάχιστον 10 % ή με αξία κτήσεως τουλάχιστον 20 000 000 ευρώ, έχει δε διατηρήσει τη συμμετοχή αυτή αδιάλειπτα κατά το έτος που προηγείται της διανομής των κερδών ή, σε περίπτωση που την έχει διατηρήσει για μικρότερο χρονικό διάστημα, από τη στιγμή που η συμμετοχή έχει διατηρηθεί για το διάστημα που απαιτείται για τη συμπλήρωση του έτους.
- 38 Όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 46, παράγραφος 1, του CIRC, περί φορολογικής διαφάνειας και μεγέθους της συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας, η δικαιούχος των μερισμάτων εταιρία τυγχάνει, δυνάμει του άρθρου 46, παράγραφος 8, του CIRC, εκπτώσεως ίσης προς το 50 % των εισοδημάτων που περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση.
- 39 Μια τέτοια κανονιστική ρύθμιση, που δεν προβλέπει κατώτατο όριο συμμετοχής στη διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, σε ό,τι αφορά τη μερική έκπτωση, και η οποία καθορίζει κατώτατο όριο, ανερχόμενο στο 10 % του εταιρικού κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας ή σε αξία κτήσεως της συμμετοχής ύψους 20 000 000 ευρώ, για τη χορήγηση ολικής εκπτώσεως, εφαρμόζεται τόσο στα μερίσματα τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία, βάσει συμμετοχής που της εξασφαλίζει αναμφισβήτητη επιρροή επί των αποφάσεων της διανέμουσας τα εν λόγω μερίσματα εταιρίας και δυνατότητα καθορισμού των δραστηριοτήτων της, όσο και στα μερίσματα τα οποία λαμβάνονται βάσει συμμετοχής μη εξασφαλίζουσας τέτοια επιρροή.
- 40 Σε ό,τι αφορά, ιδίως, τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση της ολικής εκπτώσεως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το κατώτατο όριο του 10 % παρέχει μεν τη δυνατότητα να εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του φορολογικού πλεονεκτήματος οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται με μοναδικό σκοπό τη χρηματική τοποθέτηση, χωρίς πρόθεση ασκήσεως επιρροής στη διαχείριση και στον έλεγχο της επιχειρήσεως, αλλά δεν έχει, καθαυτό, ως αποτέλεσμα να ισχύει η έκπτωση μόνο για τις

συμμετοχές που παρέχουν τη δυνατότητα ασκήσεως αναμφισβήτητης επιρροής επί των αποφάσεων μιας εταιρίας και καθορισμού των δραστηριοτήτων της (απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψεις 34 και 35). Ειδικότερα, το Δικαστήριο έκρινε ότι συμμετοχή αυτού του μεγέθους δεν συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι ο κάτοχός της ασκεί αναμφισβήτητη επιρροή επί των αποφάσεων της εταιρίας της οποίας είναι μέτοχος (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, σκέψη 22, και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 35).

- 41 Εφόσον σκοπός της επίμαχης στην κύρια δίκη νομοθεσίας δεν είναι να ισχύσει αποκλειστικώς στις περιπτώσεις στις οποίες η δικαιούχος εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα εταιρία, πρέπει να θεωρηθεί ότι μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ, που αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 42 Επισημαίνεται ακόμη ότι, εφόσον το πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν εκτείνεται, βάσει της Συνθήκης, στα τρίτα κράτη, πρέπει να αποτραπεί το ενδεχόμενο να παρέχει η ερμηνεία του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως προς τις σχέσεις με τα κράτη αυτά, τη δυνατότητα επικλήσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως στις επιχειρήσεις που δεν εμπίπτουν στο γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής της εν λόγω ελευθερίας (αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 31).
- 43 Τέτοιος κίνδυνος δεν υφίσταται όμως σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, στο μέτρο που η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση δεν έχει ως αντικείμενο τις προϋποθέσεις προσβάσεως μιας εδρεύουσας στην Πορτογαλία εταιρίας στην αγορά τρίτου κράτους ή μιας εταιρίας τρίτου κράτους στην αγορά κράτους μέλους, αλλά αφορά αποκλειστικώς τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων από επενδύσεις τις οποίες πραγματοποίησε ο δικαιούχος των μερισμάτων αυτών στη διανέμουσα εταιρία.
- 44 Κατά συνέπεια, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, μια εγκατεστημένη στην Πορτογαλία εταιρία η οποία λαμβάνει μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες, αντιστοίχως, στην Τυνησία και στον Λίβανο μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ για να προβάλει αντιρρήσεις κατά της φορολογικής μεταχειρίσεως των ως άνω μερισμάτων στο κράτος μέλος αυτό, η οποία στηρίζεται σε κανονιστική ρύθμιση που δεν εφαρμόζεται αποκλειστικώς στις περιπτώσεις στις οποίες η δικαιούχος εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα εταιρία.

Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

- 45 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων, συγκαταλέγονται εκείνα που μπορούν είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος είτε να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 50 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 46 Όσον αφορά το ζήτημα αν εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, επισημαίνεται, όπως διευκρινίστηκε και στις σκέψεις 36 έως 38 της παρούσας αποφάσεως, ότι, στην περίπτωση που εταιρία έχουσα την καταστατική ή πραγματική της έδρα στην Πορτογαλία λαμβάνει μερίσματα τα οποία διανέμει εταιρία που επίσης έχει την καταστατική ή πραγματική της έδρα στην Πορτογαλία, η δε διανέμουσα εταιρία υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων χωρίς να απαλλάσσεται από τον φόρο αυτό, η δικαιούχος των μερισμάτων αυτών εταιρία δύναται να τα εκπέσει από τη φορολογική βάση της. Η έκπτωση αυτή είναι ολική ή μερική, αναλόγως του αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 46, παράγραφος 1, στοιχεία b και c, του

CIRC. Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC, η έκπτωση του ως άνω άρθρου 46, παράγραφος 1, μειώνεται στο 50 % όταν τα εισοδήματα προέρχονται από κέρδη τα οποία δεν έχουν πράγματι φορολογηθεί.

- 47 Αντιθέτως, οι εταιρίες οι οποίες έχουν την καταστατική ή πραγματική τους έδρα στην Πορτογαλία και λαμβάνουν μερίσματα από εταιρίες που έχουν την καταστατική ή πραγματική τους έδρα σε τρίτα κράτη, όπως η Δημοκρατία της Τυνησίας ή η Δημοκρατία του Λιβάνου, υπόκεινται, για τα μερίσματα τα οποία λαμβάνουν, στον IRC βάσει του νόμιμου συντελεστή.
- 48 Κατ' αυτόν τον τρόπο, η από οικονομικής απόψεως διπλή φορολογία των μερισμάτων τα οποία λαμβάνουν ημεδαπές εταιρίες αποφεύγεται ή μειώνεται όταν η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία είναι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο όταν η εταιρία αυτή είναι εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος, όπως η Δημοκρατία της Τυνησίας ή η Δημοκρατία του Λιβάνου.
- 49 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι η Σύμβαση Πορτογαλίας-Τυνησίας δεν μπορεί να αποτρέψει μια τέτοια δυσμενή μεταχείριση. Ειδικότερα, η σύμβαση αυτή σκοπεί αποκλειστικώς στον μετριασμό των επιπτώσεων της διπλής φορολογίας για τη δικαιούχο των μερισμάτων ημεδαπή εταιρία λόγω του φόρου επί των μερισμάτων ο οποίος παρακρατείται στο κράτος της έδρας της διανέμουσας εταιρίας. Η σύμβαση αυτή δεν προβλέπει σύστημα για την αποφυγή της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολόγησεως των μερισμάτων την οποία συνεπάγεται, για τη δικαιούχο εταιρία, η φορολόγηση της διανέμουσας εταιρίας για τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα. Μεταξύ δε της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας του Λιβάνου δεν έχει συναφθεί σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- 50 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει τις εδρεύουσες στην Πορτογαλία εταιρίες από την επένδυση των κεφαλαίων τους σε εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη, όπως η Δημοκρατία της Τυνησίας και η Δημοκρατία του Λιβάνου. Ειδικότερα, στο μέτρο που τα προερχόμενα από τρίτα κράτη εισοδήματα από επενδύσεις κεφαλαίων έχουν δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση σε σχέση με τα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες στην Πορτογαλία εταιρίες, οι μετοχές των εγκατεστημένων σε τρίτα κράτη εταιριών είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία σε σύγκριση με τις μετοχές εταιριών που έχουν την έδρα τους στο κράτος μέλος αυτό (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 64, και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 80).
- 51 Κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς τα μερίσματα από τη φορολογική βάση της, όταν αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει σε τρίτο κράτος, συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών, τον οποίο καταρχήν απαγορεύει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

Επί της υπάρξεως δικαιολογητικών λόγων

- 52 Δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 63 ΣΛΕΕ δεν θίγουν πάντως το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο στον οποίο έχει επενδυθεί το κεφάλαιό τους.
- 53 Η διάταξη αυτή, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι οποιαδήποτε φορολογική νομοθεσία που προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των

φορολογούμενων βάσει του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους στο οποίο επενδύουν τα κεφάλαιά τους είναι οπωσδήποτε συμβατή με τη Συνθήκη. Ειδικότερα, η προβλεπόμενη στο άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ παρέκκλιση περιορίζεται και αυτή από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, που προβλέπει ότι οι κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εθνικές διατάξεις «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (απόφαση της 10ης Απριλίου 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψεις 55 και 56 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 54 Πρέπει, επομένως, να γίνει διάκριση μεταξύ της διαφορετικής μεταχείρισεως που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και των απαγορευόμενων από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ διακρίσεων. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει όμως ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, *Santander Asset Management SGIIC κ.λπ.*, C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 23 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 55 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, υπό το πρίσμα ενός φορολογικού κανόνα, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, ο οποίος αποσκοπεί στην αποφυγή ή στη μείωση της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών, η κατάσταση μιας μετόχου εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα τα οποία προέρχονται από τρίτο κράτος είναι συγκρίσιμη προς εκείνη μιας μετόχου εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, στο μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιούμενα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 84 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 56 Επομένως, η δικαιολόγηση του περιορισμού μπορεί να αφορά μόνο επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, σε τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός πρέπει να είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού τον οποίο επιδιώκει και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 57 Συναφώς, η Πορτογαλική και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι ένας τέτοιος περιορισμός δικαιολογείται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου και να αποτραπεί η φοροδιαφυγή. Ειδικότερα, οι δυνατότητες των πορτογαλικών φορολογικών αρχών να εξασφαλίσουν τις απαραίτητες πληροφορίες προκειμένου να ελέγξουν αν πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για τη χορήγηση του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος είναι περιορισμένες λόγω του ότι δεν υφίσταται, μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας ή της Δημοκρατίας του Λιβάνου, αφετέρου, πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας αντίστοιχο προς εκείνο το οποίο εισήγαγε μεταξύ των κρατών μελών η, ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, οδηγία 77/799. Η περί ανταλλαγής πληροφοριών ρήτρα της Συμβάσεως Πορτογαλίας-Τυνησίας δεν είναι δεσμευτική, ενώ μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας του Λιβάνου δεν έχει συναφθεί τέτοιου είδους σύμβαση.
- 58 Από τη νομολογία προκύπτει ότι επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος ικανούς να δικαιολογήσουν περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνονται από τη Συνθήκη συνιστούν τόσο η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2007, *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, σκέψη 81) όσο και η ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 55, και της 5ης Ιουλίου 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 36 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 59 Όσον αφορά, πρώτον, τα επιχειρήματα σχετικά με την ανάγκη αποτροπής της φοροδιαφυγής, από τη νομολογία προκύπτει ότι εθνικό μέτρο το οποίο περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογείται από τέτοιο επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος όταν επικεντρώνεται ειδικά στις καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, που δεν έχουν πραγματική οικονομική υπόσταση και των οποίων μοναδικός σκοπός είναι η αποφυγή του φόρου που θα οφειλόταν κανονικά ή η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος ως προς τα κέρδη που πηγάζουν από ασκούμενες στην ημεδαπή δραστηριότητες (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, σκέψη 89, και της 3ης Οκτωβρίου 2013, C-282/12, Itecar, EU:C:2013:629, σκέψη 34 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 60 Στο πλαίσιο αυτό, το γεγονός και μόνον ότι η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία είναι εγκατεστημένη σε τρίτο κράτος δεν μπορεί να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο περί διαπράξεως φοροδιαφυγής και να δικαιολογήσει μέτρο το οποίο θίγει την άσκηση μιας κατοχυρούμενης από τη Συνθήκη θεμελιώδους ελευθερίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 61 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική νομοθεσία αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αποφυγής ή μείωσης της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων, στις περιπτώσεις που τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε τρίτα κράτη, χωρίς να αποβλέπει ειδικώς στην αποτροπή συμπεριφορών που συνίστανται σε καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, μη έχουσες πραγματική οικονομική υπόσταση και αποσκοπούσες στην αποφυγή του φόρου που θα οφειλόταν κανονικά ή στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 62 Υπ' αυτές τις συνθήκες, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους σχετικούς με την ανάγκη αποτροπής της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.
- 63 Όσον αφορά, δεύτερον, την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, επισημαίνεται ότι οι κινήσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών εντάσσονται σε νομικό πλαίσιο διαφορετικό από το ισχύον εντός της Ένωσης και ότι το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών το οποίο έχει θεσπίσει η οδηγία 77/799, όπως ίσχυε, τροποποιημένη από την οδηγία 2006/98/EK του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 363, σ. 129), κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, καθώς και η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799 (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1), δεν υφίσταται μεταξύ των ως άνω αρμόδιων αρχών των κρατών μελών και εκείνων τρίτου κράτους, όταν το τρίτο αυτό κράτος δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής (απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 65 και 66).
- 64 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, κατά συνέπεια, όταν κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους εξαρτά την υπαγωγή σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς από προϋποθέσεις των οποίων η συνδρομή μπορεί να διαπιστωθεί μόνο διά της λήψεως πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές τρίτου κράτους, το οικείο κράτος μέλος μπορεί, καταρχήν, θεμιτώς να μη χορηγήσει το πλεονέκτημα αυτό σε περίπτωση που η κτήση πληροφοριών από το εν λόγω τρίτο κράτος αποδεικνύεται αδύνατη, για τον λόγο ιδίως ότι το κράτος αυτό δεν έχει αναλάβει συμβατική δέσμευση παροχής πληροφοριών (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 63 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 65 Εν προκειμένω, από το άρθρο 46, παράγραφος 1, στοιχείο α, του CIRC προκύπτει ότι, στην περίπτωση που τόσο η διανέμουσα όσο και η δικαιούχος εταιρία εδρεύουν στην Πορτογαλία, επιτρέπεται ολική έκπτωση των μερισμάτων από τη βάση επιβολής του φόρου εφόσον η διανέμουσα εταιρία υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ή στον κατά το άρθρο 7 του CIRC φόρο. Δυνάμει του άρθρου 46, παράγραφος 8, του CIRC, η προϋπόθεση της υπαγωγής της διανέμουσας εταιρίας στον

φόρο πρέπει επίσης να πληρούται προκειμένου να χορηγηθεί το ευεργέτημα της μερικής εκπτώσεως, όταν δεν συντρέχουν οι κατά το άρθρο 46, παράγραφος 1, στοιχεία b και c, του CIRC προϋποθέσεις στις οποίες υπόκειται η δικαιούχος εταιρία.

- 66 Μπορεί επομένως να θεωρηθεί ότι το ευεργέτημα της ολικής ή της μερικής εκπτώσεως, οι οποίες προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC, εξαρτάται από την προϋπόθεση της υπαγωγής της διανέμουσας εταιρίας στον φόρο, την εκπλήρωση της οποίας πρέπει να είναι σε θέση να επαληθεύσουν οι φορολογικές αρχές.
- 67 Συναφώς, η Σύμβαση Πορτογαλίας-Τυνησίας ορίζει, στο άρθρο της 25, που φέρει τον τίτλο «Ανταλλαγή πληροφοριών», μεταξύ άλλων ότι οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών ανταλλάσσουν τις αναγκαίες πληροφορίες για την εφαρμογή των διατάξεων της συμβάσεως αυτής ή των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας των συμβαλλομένων κρατών σχετικά με τους φόρους που αποτελούν αντικείμενο της εν λόγω συμβάσεως, μεταξύ των οποίων και ο IRC.
- 68 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν βάσει των υποχρεώσεων εκ της Συμβάσεως Πορτογαλίας-Τυνησίας οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές μπορούν να λάβουν από τη Δημοκρατία της Τυνησίας τις πληροφορίες που θα τους παράσχουν τη δυνατότητα να επαληθεύσουν την συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, ο περιορισμός που προκύπτει από τη μη χορήγηση της ολικής ή μερικής εκπτώσεως, που προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.
- 69 Εφόσον, όπως διευκρίνισε το αιτούν δικαστήριο, μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας του Λιβάνου δεν έχει συναφθεί σύμβαση αμοιβαίας συνδρομής, η μη χορήγηση της ολικής ή μερικής εκπτώσεως, που προβλέπονται, αντιστοίχως, στο άρθρο 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC δικαιολογείται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, εφόσον αποδεικνύεται αδύνατη η κτήση από τη Δημοκρατία του Λιβάνου πληροφοριών βάσει των οποίων μπορεί να επαληθευτεί η συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας.
- 70 Επισημαίνεται πάντως ακόμη ότι, δυνάμει του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC, η κατά το άρθρο 46, παράγραφος 1, του CIRC έκπτωση μειώνεται στο 50 % όταν τα εισοδήματα προέρχονται από κέρδη τα οποία δεν έχουν πράγματι φορολογηθεί, εκτός αν ο αποκτών τα κέρδη είναι εταιρία συμμετοχών.
- 71 Απόκειται στο αιτούν δικαστήριο, που είναι το μόνο αρμόδιο να ερμηνεύσει το εθνικό δίκαιο, να κρίνει αν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η επαλήθευση της υπαγωγής στον φόρο στο κράτος της έδρας της διανέμουσας εταιρίας. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, δεν χωρεί επίκληση του επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος ο οποίος αντλείται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, προς δικαιολόγηση του περιορισμού ο οποίος προκύπτει από τη μη χορήγηση της κατά το άρθρο 46, παράγραφος 11, του CIRC μερικής εκπτώσεως όσον αφορά μερίσματα με προέλευση από την Τυνησία και τον Λίβανο.
- 72 Βάσει του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο ενδέκατο και στο δωδέκατο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι:
- μια εγκατεστημένη στην Πορτογαλία εταιρία, η οποία λαμβάνει μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες, αντιστοίχως, στην Τυνησία και στον Λίβανο, μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ για να προβάλει αντιρρήσεις κατά της φορολογικής μεταχειρίσεως των ως άνω μερισμάτων στο κράτος μέλος αυτό, η οποία στηρίζεται σε κανονιστική ρύθμιση που δεν εφαρμόζεται αποκλειστικώς στις περιπτώσεις στις οποίες η δικαιούχος εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα εταιρία·

- κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς τα ληφθέντα μερίσματα από τη φορολογική βάση της, όταν αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει σε τρίτο κράτος, συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών, τον οποίο καταρχήν απαγορεύει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ·
- η άρνηση χορηγήσεως ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC, μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από το τρίτο κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτή εταιρία, βάσει των οποίων μπορούν να επαληθεύσουν τη συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας στον φόρο·
- η άρνηση χορηγήσεως μερικής εκπτώσεως κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η επαλήθευση της υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας εταιρίας στο κράτος στο οποίο εδρεύει, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.

Επί της ερμηνείας του άρθρου 64 ΣΛΕΕ

- 73 Με το δέκατο τρίτο και το δέκατο τέταρτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση, κατά το μέτρο που συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων τον οποίο απαγορεύει, καταρχήν, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, είναι επιτρεπτή ως περιορισμός ο οποίος ισχύει στις 31 Δεκεμβρίου 1993, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 74 Δυνάμει του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν την εφαρμογή, έναντι τρίτων κρατών, τυχόν περιορισμών που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού δικαίου ή του δικαίου της Ένωσης σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.
- 75 Μολονότι η έννοια των «άμεσων επενδύσεων» δεν ορίζεται από τη Συνθήκη, διατυπώνεται ορισμός της στην ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που περιλαμβάνεται στο παράρτημα I της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της συνθήκης [άρθρο που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5). Από την απαρίθμηση των «άμεσων επενδύσεων» που περιλαμβάνεται στην πρώτη στήλη της εν λόγω ονοματολογίας και τις σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις προκύπτει ότι η έννοια αυτή αφορά πάσης φύσεως επενδύσεις στις οποίες προβαίνουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οι οποίες χρησιμεύουν στη δημιουργία ή στη διατήρηση σταθερών και αμέσων σχέσεων μεταξύ του επενδυτή και της επιχειρήσεως για την οποία προορίζονται τα κεφάλαια αυτά προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, σκέψεις 33 και 34 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 76 Όσον αφορά τη συμμετοχή σε νέες ή υφιστάμενες επιχειρήσεις, συσταθείσες υπό μορφή μετοχικών εταιριών, όπως επιβεβαιώνεται από τις αναφερθείσες στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως επεξηγηματικές σημειώσεις, ο σκοπός της δημιουργίας ή της διατηρήσεως σταθερών

οικονομικών δεσμών προϋποθέτει ότι οι μετοχές παρέχουν στον μέτοχο, είτε βάσει των διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας περί μετοχικών εταιριών, είτε κατ' άλλον τρόπο, τη δυνατότητα να μετέχει ουσιαστικά στη διαχείριση της εταιρίας αυτής ή στον έλεγχο της (απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 77 Κατά τη νομολογία, οι περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων που σχετίζονται με εγκατάσταση ή με άμεσες επενδύσεις, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καλύπτουν όχι μόνον τα εθνικά μέτρα που, κατά την εφαρμογή τους σε κινήσεις κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες, περιορίζουν την εγκατάσταση ή τις επενδύσεις, αλλά και τα μέτρα που περιορίζουν την καταβολή μερισμάτων που αποφέρουν οι επενδύσεις αυτές (απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 103 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 78 Επομένως, περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων, όπως είναι η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο μέτρο που αφορά συμμετοχές αποκτώμενες με σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών και άμεσων οικονομικών δεσμών μεταξύ του μετόχου και της οικείας εταιρίας και παρέχουσες στον μέτοχο τη δυνατότητα ουσιαστικής συμμετοχής στη διαχείριση της εταιρίας αυτής ή στον έλεγχο της (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 185, και της 24ης Μαΐου 2007, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, σκέψη 37).
- 79 Εν προκειμένω, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά, αφενός, τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που διανέμονται από την *Ciments de Gabès* και τα οποία προκύπτουν από συμμετοχή αντιπροσωπεύουσα το 98,72% του εταιρικού κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας. Μια τέτοια συμμετοχή είναι ικανή να παράσχει στον μέτοχο τη δυνατότητα ουσιαστικής συμμετοχής στη διαχείριση της διανέμουσας εταιρίας ή στον έλεγχο της και μπορεί, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί ως άμεση επένδυση.
- 80 Αφετέρου, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που διανέμονται από την *Ciments de Siblino*, στην οποία η δικαιούχος εταιρία κατέχει άμεσα το 28,64% του εταιρικού κεφαλαίου. Μια τέτοια συμμετοχή θα μπορούσε επίσης να είναι ικανή, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, να παράσχει στον μέτοχο τη δυνατότητα ουσιαστικής συμμετοχής στη διαχείριση της διανέμουσας εταιρίας ή στον έλεγχο της και θα μπορούσε, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί ως άμεση επένδυση.
- 81 Από τη νομολογία προκύπτει ότι η έννοια «περιορισμός που ισχύει στις 31 Δεκεμβρίου 1993», σημαίνει ότι το νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ο επίμαχος περιορισμός αποτελεί αδιαλείπτως από την ημερομηνία αυτή μέρος της έννομης τάξεως του οικείου κράτους μέλους. Ειδικότερα, σε διαφορετική περίπτωση, ένα κράτος μέλος θα μπορούσε ανά πάσα στιγμή να επανεισαγάγει περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες, που υφίσταντο στην εθνική έννομη τάξη στις 31 Δεκεμβρίου 1993, αλλά έχουν παύσει να ισχύουν (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 48).
- 82 Από τη νομολογία προκύπτει επίσης ότι, μολονότι, καταρχήν, είναι έργο του εθνικού δικαστή να καθορίσει το περιεχόμενο της νομοθεσίας η οποία ισχύει σε δεδομένο χρόνο, προσδιοριζόμενο με πράξη της Ένωσης, στο Δικαστήριο απόκειται να παράσχει τα στοιχεία ερμηνείας της έννοιας του δικαίου της Ένωσης που συνιστά τη βάση αναφοράς για την εφαρμογή ορισμένου προβλεπόμενου από το δίκαιο αυτό παρεκκλίνοντος καθεστώτος σε εθνική νομοθεσία «που ίσχυε» σε συγκεκριμένη ημερομηνία (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 191, και της 10ης Απριλίου 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 47).

- 83 Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, ειδικότερα με το δέκατο τέταρτο ερώτημά του, ποιες είναι οι επιπτώσεις της εισαγωγής, μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1993, του καθεστώτος φορολογικών πλεονεκτημάτων για επενδύσεις συμβατικής φύσεως, που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 5, στοιχείο b, του ΕΒΦ, και του καθεστώτος του άρθρου 42 του ΕΒΦ σχετικά με τα μερίσματα που προέρχονται από τις αφρικανικές χώρες με επίσημη γλώσσα την πορτογαλική και το Ανατολικό Τιμόρ.
- 84 Η εισαγωγή όμως των δύο αυτών καθεστώτων, στο μέτρο που δεν μετέβαλε το νομικό πλαίσιο της φορολογικής μεταχείρισεως των μερισμάτων τα οποία προέρχονται από την Τυνησία και τον Λίβανο, δεν έθιξε τον χαρακτηρισμό ως ισχύοντος περιορισμού της εξαιρέσεως των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις εγκατεστημένες στα ως άνω τρίτα κράτη εταιρίες από τη δυνατότητα ολικής ή μερικής εκπτώσεώς τους από τον φόρο (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 51).
- 85 Πρέπει όμως να εξετασθούν οι επιπτώσεις τις οποίες έχει η σύναψη των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου για την ευχέρεια την οποία παρέχει στην Πορτογαλική Δημοκρατία το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 86 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ παρέχει την ευχέρεια στο κράτος μέλος να εξακολουθήσει να εφαρμόζει έναντι των τρίτων κρατών τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων οι οποίοι εμπίπτουν στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής, έστω και αν αντιβαίνουν στην αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω περιορισμοί προϋπήρχαν της 31ης Δεκεμβρίου 1993 (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 187, και της 24ης Μαΐου 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, σκέψη 39).
- 87 Το κράτος μέλος παραιτείται από την ευχέρεια αυτή όταν καταργεί τις διατάξεις από τις οποίες απέρρευσε ο εν λόγω περιορισμός. Ειδικότερα, το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν αφορά διατάξεις που, ενώ είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπες προς μια ισχύουσα στις 31 Δεκεμβρίου 1993 νομοθεσία, επανεισήγαγαν εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που, κατόπιν της καταργήσεως της προηγούμενης νομοθεσίας, είχε παύσει να υφίσταται (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 49).
- 88 Το κράτος μέλος παραιτείται από μια τέτοια ευχέρεια επίσης όταν θεσπίζει διατάξεις οι οποίες μεταβάλλουν τη λογική βάση στην οποία στηριζόταν η προηγούμενη νομοθεσία. Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι, κατά την εκτίμηση της ευχέρειας του κράτους μέλους να επικαλεσθεί το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η μορφή της συνιστώσας περιορισμό πράξεως έχει δευτερεύουσα σημασία σε σχέση με την ουσία του περιορισμού αυτού. Ειδικότερα, εθνικό μέτρο το οποίο έχει θεσπιστεί μετά τις 31 Δεκεμβρίου 1993 δεν εξαιρείται οπωσδήποτε, για τον λόγο αυτό και μόνο, από το παρεκκλίνον καθεστώς του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Πράγματι, στο καθεστώς αυτό εμπίπτουν οι διατάξεις οι οποίες είναι πανομοιότυπες, ως προς την ουσία τους, με προηγούμενη νομοθεσία ή περιορίζονται στη μείωση ή στην κατάργηση ενός εμποδίου για την άσκηση των κοινοτικών δικαιωμάτων και ελευθεριών το οποίο περιείχε η προηγούμενη νομοθεσία, αλλά αποκλείονται από αυτό οι διατάξεις οι οποίες στηρίζονται σε λογική βάση διαφορετική από εκείνη του προγενέστερου δικαίου και θεσπίζουν νέες διαδικασίες (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 192, και της 24ης Μαΐου 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, σκέψη 41).
- 89 Υπ' αυτές όμως τις συνθήκες, πρέπει να θεωρηθεί ότι το κράτος μέλος παραιτείται από την ευχέρεια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και στις περιπτώσεις που, χωρίς τυπική κατάργηση ή τροποποίηση της ισχύουσας κανονιστικής ρυθμίσεως, συνάπτει διεθνή συμφωνία, όπως είναι η Συμφωνία Συνδέσεως, η οποία προβλέπει, με διάταξη αμέσου αποτελέσματος, την απελευθέρωση μιας διαλαμβανόμενης στο ως άνω άρθρο 64, παράγραφος 1, κατηγορίας κεφαλαίων. Η μεταβολή αυτή του

νομικού πλαισίου πρέπει επομένως να εξομοιωθεί, όσον αφορά τις επιπτώσεις της στη δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προς την εισαγωγή νέας νομοθεσίας, στηριζόμενη σε λογική βάση διαφορετική από εκείνη της ισχύουσας νομοθεσίας.

- 90 Ειδικότερα, η προβλεπόμενη με διεθνή συμφωνία απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων θα στερούνταν οποιασδήποτε πρακτικής αποτελεσματικότητας αν, στις περιπτώσεις στις οποίες η ως άνω συμφωνία ερχόταν σε αντίθεση με κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, το κράτος μέλος αυτό μπορούσε να εξακολουθήσει να εφαρμόζει την ως άνω κανονιστική ρύθμιση δυνάμει του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 91 Πρέπει, ως εκ τούτου, να χωρήσει ερμηνεία των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου προκειμένου να κριθεί αν οι συμφωνίες αυτές προβλέπουν, με διατάξεις αμέσου αποτελέσματος, την απελευθέρωση των αμέσων επενδύσεων περί των οποίων πρόκειται στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 92 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο δέκατο τρίτο και στο δέκατο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- στο μέτρο που η θέσπιση του καθεστώτος φορολογικών πλεονεκτημάτων για επενδύσεις συμβατικής φύσεως, που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 5, στοιχείο b, του ΕΒΦ, και του καθεστώτος του άρθρου 42 του ΕΒΦ σχετικά με τα μερίσματα που προέρχονται από τις αφρικανικές χώρες με επίσημη γλώσσα την πορτογαλική και το Ανατολικό Τιμόρ δεν μετέβαλε το νομικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση των μερισμάτων τα οποία προέρχονται από την Τυνησία και τον Λίβανο, η θέσπιση των εν λόγω καθεστώτων δεν έθιξε τον χαρακτηρισμό ως ισχύοντος περιορισμού της εξαιρέσεως των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις εγκατεστημένες στα ως άνω τρίτα κράτη εταιρίες από τη δυνατότητα ολικής ή μερικής εκπτώσεώς τους από τον φόρο·
 - το κράτος μέλος παραιτείται από την ευχέρεια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στην περίπτωση που, χωρίς τυπική κατάργηση ή τροποποίηση της ισχύουσας κανονιστικής ρυθμίσεως, συνάπτει διεθνή συμφωνία, όπως είναι η Συμφωνία Συνδέσεως, η οποία προβλέπει, με διάταξη αμέσου αποτελέσματος, την απελευθέρωση μιας διαλαμβανόμενης στο εν λόγω άρθρο 64, παράγραφος 1, κατηγορίας κεφαλαίων· μια τέτοια μεταβολή του νομικού πλαισίου πρέπει επομένως να εξομοιωθεί, όσον αφορά τις επιπτώσεις της στη δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προς την εισαγωγή νέας κανονιστικής ρυθμίσεως, στηριζόμενη σε λογική βάση διαφορετική από εκείνη της ισχύουσας κανονιστικής ρυθμίσεως.

Επί της ερμηνείας των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου

- 93 Με το πρώτο έως δέκατο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν οι διατάξεις των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία εδρεύουσα στην Πορτογαλία εταιρία μπορεί να εκπέσει από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα που λαμβάνει από εδρεύουσα στο κράτος μέλος αυτό εταιρία, αλλά δεν μπορεί να εκπέσει τα μερίσματα τα οποία διανέμονται από εταιρία που εδρεύει στην Τυνησία ή στον Λίβανο.
- 94 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, μια διεθνής συνθήκη δεν πρέπει να ερμηνεύεται αποκλειστικώς βάσει του γράμματός της, αλλά λαμβανομένων υπόψη και των σκοπών της. Το άρθρο 31 της Συμβάσεως της Βιέννης για το δίκαιο των συνθηκών, της 23ης Μαΐου 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, τόμος 1155, σ. 331), διευκρινίζει, συναφώς, ότι οι συνθήκες πρέπει να ερμηνεύονται καλή τη πίστει, σύμφωνα με τη συνήθη έννοια που αποδίδεται στους όρους τους σε συνάρτηση με τα συμφραζόμενα και υπό το φως του αντικειμένου και του σκοπού τους (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, μεταξύ άλλων, απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, σκέψεις 42 και 43 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 95 Όσον αφορά το ζήτημα του αμέσου αποτελέσματος των διατάξεων μιας συμφωνίας στην έννομη τάξη των συμβαλλομένων μερών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι σε περίπτωση που το ζήτημα αυτό δεν έχει διευθετηθεί με την εν λόγω συμφωνία, απόκειται στο Δικαστήριο να το επιλύσει, όπως και κάθε άλλο ερμηνευτικό ζήτημα σχετικό με την εφαρμογή συμφωνιών στην Ένωση (απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Τούτο ισχύει τόσο για τη Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας όσο και για τη Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου.
- 96 Κατά πάγια νομολογία, διάταξη συμφωνίας που έχει συναφθεί από την Ένωση με τρίτα κράτη πρέπει να θεωρείται ως έχουσα άμεσο αποτέλεσμα όταν, λαμβανομένου υπόψη του γράμματός της καθώς και του αντικειμένου και της φύσεως της συμφωνίας αυτής, συνεπάγεται σαφή και συγκεκριμένη υποχρέωση που δεν εξαρτάται, ως προς την εφαρμογή ή τα αποτελέσματά της, από τη θέσπιση οποιασδήποτε μεταγενέστερης πράξεως (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, ιδίως, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Gloszczuk*, C-63/99, EU:C:2001:488, σκέψη 30· της 8ης Μαΐου 2003, *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, EU:C:2003:260, σκέψη 54· της 12ης Απριλίου 2005, *Simutenkov*, C-265/03, EU:C:2005:213, σκέψη 21, και της 14ης Δεκεμβρίου 2006, *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, σκέψη 25).
- Επί της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας
- Επί των κρίσιμων διατάξεων (πρώτο και τρίτο ερώτημα)
- 97 Με το πρώτο και το τρίτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 31 και 34 της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας έχουν άμεσο αποτέλεσμα και αν, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτει στις διατάξεις αυτές.
- 98 Στο μέτρο που, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 91 της παρούσας αποφάσεως, η ερμηνεία της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας πρέπει να παράσχει τη δυνατότητα να κριθεί αν η συμφωνία αυτή προβλέπει, με διατάξεις αμέσου αποτελέσματος, την απελευθέρωση των αμέσων επενδύσεων περί των οποίων πρόκειται στην περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου που αφορά το, σχετικό με το δικαίωμα εγκαταστάσεως και τις υπηρεσίες, άρθρο 31 της εν λόγω συμφωνίας.
- 99 Σχετικά με το άρθρο 34 της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, διαπιστώνεται ότι το άρθρο αυτό, στην παράγραφο του 1, καθιερώνει, με σαφή, ακριβή και ανεπιφύλακτη διατύπωση, την υποχρέωση της Κοινότητας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας να εξασφαλίσουν, όσον αφορά τις συναλλαγές του λογαριασμού κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών και από της ενάρξεως ισχύος της εν λόγω συμφωνίας, την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που αφορούν τις άμεσες επενδύσεις στην Τυνησία, σε εταιρίες οι οποίες συνιστώνται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και την εκκαθάριση και τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων αυτών και οποιωνδήποτε κερδών απορρέουν από αυτές.
- 100 Η διάταξη αυτή επιβάλλει μια συγκεκριμένη υποχρέωση επιτεύξεως αποτελέσματος, την οποία οι ιδιώτες δύνανται να επικαλεσθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων για να τους ζητήσουν να αφήσουν ανεφάρμοστες τις διατάξεις που παρεμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων ή να εφαρμόσουν ως προς αυτούς την κανονιστική ρύθμιση της οποίας η μη εφαρμογή συνεπάγεται το εμπόδιο αυτό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, χωρίς να απαιτείται προς τούτο η λήψη συμπληρωματικών μέτρων εφαρμογής (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, σκέψη 34, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Barkoci* και *Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, σκέψη 34).

- 101 Η διαπίστωση ότι η, κατοχυρούμενη στο άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που αφορούν τις άμεσες επενδύσεις στην Τυνησία είναι ικανή να διέπει ευθέως την κατάσταση των ιδιωτών δεν αντικρούεται από το άρθρο 34, παράγραφος 2, της συμφωνίας αυτής.
- 102 Ειδικότερα, το άρθρο 34, παράγραφος 2, της εν λόγω συμφωνίας, κατά το οποίο τα μέρη διαβουλεύονται μεταξύ τους για να διευκολύνουν την κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ της Κοινότητας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας και να την απελευθερώσουν πλήρως, εφόσον συγκεντρωθούν οι απαραίτητες προϋποθέσεις, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά τη μεταγενέστερη απελευθέρωση των μη διαλαμβανόμενων στο άρθρο 34, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής κινήσεων κεφαλαίων.
- 103 Εξάλλου, μια τέτοια διαπίστωση περί αμέσου αποτελέσματος του άρθρου 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας δεν έρχεται σε αντίφαση με το αντικείμενο και τον σκοπό της συμφωνίας αυτής. Ειδικότερα, υπογραμμίζεται ότι η εν λόγω συμφωνία εγκαθιδρύει, με το άρθρο της 1, παράγραφος 1, σύνδεση μεταξύ της Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου. Ο σκοπός της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, που αποβλέπει, μεταξύ άλλων, όπως προκύπτει από το άρθρο της 1, παράγραφος 2, να καθορίσει τους όρους της προοδευτικής απελευθέρωσης των κεφαλαίων, επιβεβαιώνει την ερμηνεία κατά την οποία, αφενός, οι κατά το άρθρο 34, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής κινήσεις κεφαλαίων απελευθερώνονται από της ενάρξεως ισχύος της εν λόγω συμφωνίας και, αφετέρου, οι λοιπές κινήσεις κεφαλαίων θα απελευθερωθούν προοδευτικώς, σύμφωνα με το άρθρο 34, παράγραφος 2, της εν λόγω συμφωνίας.
- 104 Υπ' αυτές τις συνθήκες, πρέπει να κριθεί ότι το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι χωρεί επίκλησή του από τους ιδιώτες ενώπιον των δικαστηρίων.
- 105 Πρέπει, κατά συνέπεια, να εξακριβωθεί αν περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 106 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, βάσει του γράμματός του, το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας αναφέρεται στις συναλλαγές του λογαριασμού κεφαλαίων του ισοζυγίου πληρωμών και έχει ως αντικείμενο τις άμεσες επενδύσεις στην Τυνησία, σε εταιρίες οι οποίες συνιστώνται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και την εκκαθάριση και τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων αυτών και οποιωνδήποτε κερδών απορρέουν από αυτές.
- 107 Η λήψη όμως από εταιρία που εδρεύει στην Πορτογαλία μερισμάτων μιας εδρεύουσας στην Τυνησία εταιρίας, λόγω της κατοχής μιας συμμετοχής που αντιπροσωπεύει το 98,72 % του εταιρικού κεφαλαίου της διανέμουσας εταιρίας, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως. Ειδικότερα, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 79 της παρούσας αποφάσεως, μια τέτοια συμμετοχή μπορεί να θεωρηθεί ως άμεση επένδυση, η δε λήψη μερισμάτων που προκύπτουν από τη συμμετοχή αυτή εμπίπτει στην έννοια του «επαναπατρισμού των κερδών» που απορρέουν από την εν λόγω επένδυση.
- 108 Κατά συνέπεια, πρέπει να κριθεί ότι περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης εμπίπτει στο άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 109 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει άμεσο αποτέλεσμα και ότι χωρεί επίκλησή του σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία εταιρία που εδρεύει στην Πορτογαλία λαμβάνει μερίσματα από μια εδρεύουσα στην Τυνησία εταιρία λόγω της άμεσης επενδύσεως την οποία έχει πραγματοποιήσει στη διανέμουσα εταιρία, για τους σκοπούς της προβολής αντιρρήσεων κατά της φορολογικής μεταχειρίσεως των μερισμάτων αυτών στην Πορτογαλία.

- 110 Δεδομένων των όσων εκτέθηκαν στη σκέψη 98 της παρούσας αποφάσεως, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.
- Επί του περιεχομένου του άρθρου 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας (τέταρτο, πέμπτο και έκτο ερώτημα)
- 111 Με το τέταρτο, το πέμπτο και το έκτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 89 της συμφωνίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στην Τυνησία.
- 112 Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως, δυνάμει της επίμαχης στην κύρια δίκη κανονιστικής ρυθμίσεως, η από οικονομικής απόψεως διπλή φορολόγηση των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία αποφεύγεται ή μειώνεται όταν η διανέμουσα τα μερίσματα αυτή εταιρία είναι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο όταν η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία είναι εγκατεστημένη στην Τυνησία.
- 113 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει τις εδρεύουσες στην Πορτογαλία εταιρίες από την πραγματοποίηση άμεσων επενδύσεων σε εγκατεστημένες στην Τυνησία εταιρίες. Ειδικότερα, στο μέτρο που τα προερχόμενα από το συγκεκριμένο τρίτο κράτος εισοδήματα από επενδύσεις κεφαλαίων τυγχάνουν δυσμενέστερης φορολογικής μεταχειρίσεως έναντι των μερισμάτων που διανέμονται από εγκατεστημένες στην Πορτογαλία εταιρίες, οι μετοχές των εγκατεστημένων στην Τυνησία εταιριών είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία σε σύγκριση με τις μετοχές εταιριών που έχουν την έδρα τους στο κράτος μέλος αυτό (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 64, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 80).
- 114 Μια τέτοια δυσμενής μεταχείριση συνιστά επομένως περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται, όσον αφορά τις άμεσες επενδύσεις και, ειδικότερα, τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων αυτών, από το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 115 Πρέπει επίσης να εξακριβωθεί αν, όπως ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί το αιτούν δικαστήριο με το πέμπτο ερώτημά του, τα αποτελέσματα του άρθρου 34, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 89 της εν λόγω συμφωνίας.
- 116 Καταρχάς, όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 89, πρώτη περίπτωση, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, κατά την οποία καμία διάταξη της συμφωνίας αυτής δεν συνεπάγεται την επέκταση των πλεονεκτημάτων που παρέχει ένα μέρος στο φορολογικό τομέα σε οποιαδήποτε διεθνή συμφωνία ή ρύθμιση με την οποία δεσμεύεται αυτό το μέρος, αρκεί η επισήμανση ότι η απαγόρευση του περιορισμού που διαπιστώθηκε στις προηγούμενες σκέψεις της παρούσας αποφάσεως απορρέει από αυτή καθαυτήν τη Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας και όχι από την επέκταση των πλεονεκτημάτων που προβλέπονται από άλλη διεθνή συμφωνία ή ρύθμιση. Εξάλλου, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 87 των προτάσεών του, η SECIL δεν επιζητεί να λάβει πλεονέκτημα το οποίο παρέχεται από την Πορτογαλική Δημοκρατία στο πλαίσιο άλλης διεθνούς συμφωνίας ή ρυθμίσεως.

- 117 Εν συνεχεία, ως προς τη διάταξη του άρθρου 89, δεύτερη περίπτωση, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, κατά την οποία η συμφωνία δεν συνεπάγεται την παρεμπόδιση της θεσπίσεως ή της εφαρμογής από ένα μέρος οποιουδήποτε μέτρου που αποσκοπεί στην αποφυγή της φοροαποφυγής ή της φοροδιαφυγής, πρέπει να κριθεί ότι, για να διατηρήσει το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας την πρακτική αποτελεσματικότητά του, πρέπει το άρθρο 89, δεύτερη περίπτωση, της συμφωνίας αυτής να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής εμπίπτουν τα μέτρα εκείνα που αποσκοπούν ειδικώς στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.
- 118 Όπως όμως διευκρινίστηκε στη σκέψη 61 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική κανονιστική ρύθμιση αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αποκτήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος συνιστάμενου στην αποφυγή ή στη μείωση της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων όταν αυτά διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες μεταξύ άλλων στην Τυνησία, χωρίς να αποβλέπει ειδικώς στην αποτροπή συμπεριφορών που συνίστανται σε καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, μη έχουσες πραγματική οικονομική υπόσταση και αποσκοπούσες στην αποφυγή του φόρου που θα οφειλόταν κανονικά ή στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 119 Στο μέτρο που, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση δεν συγκαταλέγεται μεταξύ των μέτρων τα οποία προορίζονται για την αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στο άρθρο 89, δεύτερη περίπτωση, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 120 Τέλος, το άρθρο 89, τρίτη περίπτωση, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας προβλέπει ότι η συμφωνία αυτή δεν συνεπάγεται την παρεμπόδιση του δικαιώματος κάποιου μέρους να εφαρμόσει τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής του νομοθεσίας έναντι των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται σε πανομοιότυπη κατάσταση όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους. Συναφώς όμως αρκεί η επισήμανση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση διακρίνει με γνώμονα όχι την κατοικία του φορολογουμένου, ήτοι της δικαιούχου των μερισμάτων εταιρίας, αλλά τον τόπο της έδρας της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας και ως εκ τούτου τον τόπο στον οποίο έχουν επενδυθεί τα κεφάλαια του φορολογουμένου. Κατά συνέπεια, η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν εμπίπτει ούτε στη διάταξη του άρθρου 89, τρίτη περίπτωση, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 121 Επομένως, στο πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα αποτελέσματα του άρθρου 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας δεν περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 89 της συμφωνίας αυτής.
- 122 Με το έκτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η περιοριστική μεταχείριση των επίμαχων μερισμάτων μπορεί πάντως να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να διαφυλαχθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, για τον λόγο ιδίως ότι δεν υφίσταται, μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας αντίστοιχο προς εκείνο το οποίο εισήγαγε μεταξύ των κρατών μελών η, ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, οδηγία 77/799.
- 123 Προκειμένου να κριθεί αν επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος ο οποίος αφορά την ανάγκη να διαφυλαχθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της, κατοχυρούμενης στο άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η συμφωνία αυτή πρέπει να εξετασθεί υπό το φως του σκοπού και του πλαισίου της, σύμφωνα με τη νομολογία που υπενθυμίζεται στη σκέψη 94 της παρούσας αποφάσεως.
- 124 Δυνάμει του άρθρου της 1, η Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας περί συνδέσεως μεταξύ της Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου, σκοπεί, μεταξύ άλλων, στην ενίσχυση των σχέσεων των συμβαλλομένων μερών, στον καθορισμό των όρων της προοδευτικής

απελευθέρωσης των συναλλαγών αγαθών, υπηρεσιών και κεφαλαίων, καθώς και στην προαγωγή των συναλλαγών και στην εξασφάλιση ισόρροπων οικονομικών και κοινωνικών σχέσεων μεταξύ των μερών.

- 125 Η συμφωνία αυτή δεν αποσκοπεί στη δημιουργία εσωτερικής αγοράς, ανάλογης προς αυτήν που καθιερώνεται με τη Συνθήκη ΛΕΕ, ούτε επιδιώκει, όπως η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ), την κατά το δυνατόν πληρέστερη υλοποίηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων, ούτως ώστε η πραγματοποιηθείσα στο έδαφος της Ένωσης εσωτερική αγορά να επεκταθεί στα μετέχοντα στη συμφωνία αυτή κράτη (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, *Ospelt και Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, σκέψη 29).
- 126 Στο μέτρο όμως που η ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων γίνεται δεκτή ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος δυνάμενος να δικαιολογήσει περιορισμό των κατοχυρούμενων από τη Συνθήκη ΛΕΕ και τη Συμφωνία ΕΟΧ ελευθεριών, ένας τέτοιος δικαιολογητικός λόγος πρέπει *a fortiori* να γίνει δεκτός στο πλαίσιο της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 127 Ειδικότερα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 125 των προτάσεών του, δεδομένου του σκοπού και του πλαισίου της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, φαίνεται να αποκλείεται το ενδεχόμενο να προτίθεντο τα συμβαλλόμενα μέρη της εν λόγω συμφωνίας να παράσχουν πλήρη ελευθερία στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ της Ένωσης και της Τυνησίας, από τη στιγμή που είναι δυνατή η επιβολή περιορισμών τόσο στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών όσο και στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης και των λοιπών κρατών που μετέχουν στη Συμφωνία ΕΟΧ.
- 128 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το σκεπτικό της αναλύσεως που πραγματοποιήθηκε στις σκέψεις 63 έως 68, καθώς και 70 και 71, της παρούσας αποφάσεως μπορεί να εφαρμοσθεί και στο πλαίσιο της αναλύσεως για την εκτίμηση της δικαιολογήσεως της επιβολής περιορισμού στο άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας, στο μέτρο που η συμφωνία αυτή δεν προέβλεψε υποχρέωση της Δημοκρατίας της Τυνησίας για παροχή πληροφοριών στις πορτογαλικές αρχές.
- 129 Συνεπώς, το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στην Τυνησία, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται, όσον αφορά τις άμεσες επενδύσεις και, ειδικότερα, τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων αυτών, από το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας·
 - τα αποτελέσματα της διατάξεως αυτής δεν περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 89 της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας·
 - η άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC, ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία της Τυνησίας, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία, που να παρέχουν τη δυνατότητα να επαληθευτεί η συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας τα εν λόγω μερίσματα εταιρίας·

— η άρνηση χορηγήσεως μιας τέτοιας μερικής εκπτώσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι η διανέμουσα εταιρία υπόκειται σε φορολογία στην Τυνησία, κράτος στο οποίο εδρεύει, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.

Επί της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου

– Επί του αμέσου αποτελέσματος του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου (έβδομο ερώτημα)

- 130 Με το έβδομο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου έχει άμεσο αποτέλεσμα και αν χωρεί επίκλησή του στην υπόθεση της κύριας δίκης, λαμβανομένου υπόψη του άρθρου 33 της εν λόγω συμφωνίας.
- 131 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, ορίζοντας ότι, στο πλαίσιο των διατάξεων της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, και υπό την επιφύλαξη των άρθρων 33 και 34 της συμφωνίας αυτής, δεν ισχύουν περιορισμοί μεταξύ της Κοινότητας αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου, αφετέρου, όσον αφορά την κίνηση κεφαλαίων και δεν ισχύουν διακρίσεις βάσει της υπηκοότητας ή του τόπου κατοικίας των υπηκόων των μερών ή βάσει του τόπου όπου έχει επενδυθεί το κεφάλαιο, το άρθρο 31 της συμφωνίας αυτής εισάγει, κατά τρόπο σαφή και ανεπιφύλακτο, συγκεκριμένη υποχρέωση επιτεύξεως αποτελέσματος, την οποία οι ιδιώτες δύνανται να επικαλεσθούν ενώπιον των δικαστηρίων, προκειμένου να ζητήσουν να μην τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις που εισάγουν τον περιορισμό ή τη δυσμενή διάκριση ή να εφαρμοσθεί ως προς αυτούς η κανονιστική ρύθμιση της οποίας η μη εφαρμογή συνεπάγεται τον περιορισμό ή τη δυσμενή διάκριση, χωρίς να απαιτείται προς τούτο η λήψη συμπληρωματικών μέτρων εφαρμογής (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, σκέψη 34, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, Barkoci και Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, σκέψη 34).
- 132 Η έκταση της υποχρέωσης εκ του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου περιορίζεται μεν από την προβλεπόμενη στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής ρήτρα standstill. Μια τέτοια εξαίρεση όμως δεν εμποδίζει την απονομή, από το εν λόγω άρθρο 31, δικαιωμάτων στους ιδιώτες τα οποία αυτοί δύνανται να επικαλεστούν ενώπιον των δικαστηρίων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 26).
- 133 Η διαπίστωση ότι το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου έχει άμεσο αποτέλεσμα δεν έρχεται σε αντίφαση με το αντικείμενο και τον σκοπό της συμφωνίας αυτής. Ειδικότερα, τονίζεται ότι η Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου εγκαθιδρύει, κατά το άρθρο της 1, παράγραφος 1, σύνδεση μεταξύ της Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου, αφετέρου. Ο σκοπός της συμφωνίας αυτής, που έγκειται μεταξύ άλλων, όπως προκύπτει από το άρθρο της 1, παράγραφος 2, στον καθορισμό των όρων της σταδιακής απελευθερώσεως των συναλλαγών κεφαλαίων, επιβεβαιώνει την ερμηνεία κατά την οποία οι κινήσεις κεφαλαίων οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διαλαμβανόμενης στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της εν λόγω συμφωνίας ρήτρας standstill απελευθερώνονται από της ενάρξεως ισχύος της συμφωνίας αυτής.
- 134 Σχετικά με τη δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, πρέπει μεν να επισημανθεί ότι, κατά το άρθρο 33, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής, οι διατάξεις του άρθρου της 31 δεν θίγουν την εφαρμογή τυχόν περιορισμών που ισχύουν μεταξύ της Κοινότητας και της Δημοκρατίας του Λιβάνου κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της εν λόγω συμφωνίας όσον αφορά την μεταξύ τους κυκλοφορία κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, η εγκατάσταση, η παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή η εισαγωγή τίτλων στις κεφαλαιαγορές.

- 135 Πάντως, το περιεχόμενο της προβλεπόμενης στο άρθρο 33, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου ρήτρας standstill περιορίζεται από το άρθρο 33, παράγραφος 2, της ίδιας συμφωνίας, που προβλέπει ότι ουδόλως θίγεται η μεταφορά στο εξωτερικό επενδύσεων που πραγματοποιούνται στον Λίβανο από κατοίκους της Κοινότητας ή στην Κοινότητα από κατοίκους του Λιβάνου, καθώς και των κερδών που απορρέουν από αυτές.
- 136 Στο μέτρο που η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία απορρέουν από άμεσες επενδύσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στον Λίβανο από πρόσωπο το οποίο κατοικεί στην Πορτογαλία, η περίπτωση αυτή εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 33, παράγραφος 2, της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου. Κατά συνέπεια, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής δεν εμποδίζει την επίκληση στην προκειμένη περίπτωση του άρθρου της 31.
- 137 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- έχει άμεσο αποτέλεσμα·
 - περίπτωση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία απορρέουν από άμεσες επενδύσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στον Λίβανο από πρόσωπο το οποίο κατοικεί στην Πορτογαλία, εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 33, παράγραφος 2, της συμφωνίας αυτής· κατά συνέπεια, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της εν λόγω συμφωνίας δεν εμποδίζει την επίκληση στην προκειμένη περίπτωση του άρθρου της 31.
 - Επί του περιεχομένου του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου (όγδοο, ένατο και δέκατο ερώτημα)
- 138 Με το όγδοο, το ένατο και το δέκατο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 31, της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, σε συνδυασμό με το άρθρο 85 της συμφωνίας αυτής, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στον Λίβανο.
- 139 Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως, κατ' εφαρμογήν της επίμαχης στην κύρια δίκη κανονιστικής ρυθμίσεως, η από οικονομικής απόψεως διπλή φορολόγηση των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει ημεδαπή εταιρία αποφεύγεται ή μειώνεται όταν η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία είναι εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, ενώ δεν συμβαίνει το ίδιο όταν η διανέμουσα τα εν λόγω μερίσματα εταιρία είναι εγκατεστημένη στον Λίβανο.
- 140 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση λόγω του τόπου στον οποίο έχει επενδυθεί το κεφάλαιο είναι ικανή να αποτρέψει τις εδρεύουσες στην Πορτογαλία εταιρίες από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε εγκατεστημένες στον Λίβανο εταιρίες. Ειδικότερα, στο μέτρο που τα προερχόμενα από το συγκεκριμένο τρίτο κράτος εισοδήματα από επενδύσεις κεφαλαίων τυγχάνουν δυσμενέστερης φορολογικής μεταχειρίσεως έναντι των μερισμάτων που διανέμονται από εγκατεστημένες στην Πορτογαλία εταιρίες, οι μετοχές των εγκατεστημένων στον Λίβανο εταιριών είναι λιγότερο ελκυστικές για τους επενδυτές που έχουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία σε σύγκριση με τις μετοχές εταιριών που έχουν την έδρα τους στο κράτος μέλος αυτό (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 64, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzten Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 80).

- 141 Υπενθυμίζεται ότι από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, υπό το πρίσμα ενός φορολογικού κανόνα, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, ο οποίος αποσκοπεί στην αποφυγή ή στη μείωση της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών, η κατάσταση μιας μετόχου εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα τα οποία προέρχονται από τρίτο κράτος είναι συγκρίσιμη προς εκείνη μιας μετόχου εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, στο μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιούμενα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 62, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 84).
- 142 Κατά συνέπεια, μια τέτοια δυσμενής μεταχείριση καταρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου.
- 143 Πρέπει επίσης να εξακριβωθεί, αν, όπως ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί το αιτούν δικαστήριο με το ένατο ερώτημά του, τα αποτελέσματα του άρθρου 31 της συμφωνίας αυτής περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 85 της εν λόγω συμφωνίας.
- 144 Καταρχάς, σχετικά με το άρθρο 85, στοιχείο α', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, κατά το οποίο, όσον αφορά την άμεση φορολογία, καμία διάταξη της συμφωνίας αυτής δεν συνεπάγεται την επέκταση των φορολογικών πλεονεκτημάτων που παραχωρεί ένα μέρος στο πλαίσιο οποιασδήποτε διεθνούς συμφωνίας ή ρύθμισης με την οποία αυτό δεσμεύεται, αρκεί η επισήμανση ότι η απαγόρευση του περιορισμού που διαπιστώθηκε στις προηγούμενες σκέψεις της παρούσας αποφάσεως απορρέει από αυτή καθαυτήν τη Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου και όχι από την επέκταση των πλεονεκτημάτων που προβλέπονται από άλλη διεθνή συμφωνία ή ρύθμιση. Εξάλλου, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 87 των προτάσεών του, η SECIL δεν επιζητεί να λάβει πλεονέκτημα το οποίο παρέχεται από την Πορτογαλική Δημοκρατία στο πλαίσιο άλλης διεθνούς συμφωνίας ή ρυθμίσεως.
- 145 Εν συνεχεία, ως προς το άρθρο 85, στοιχείο β', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, κατά το οποίο η συμφωνία αυτή δεν συνεπάγεται την παρεμπόδιση της θέσπισης ή της εφαρμογής από ένα μέρος οποιουδήποτε μέτρου που αποσκοπεί στην πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, πρέπει να κριθεί ότι, για να διατηρήσει το άρθρο 31 της εν λόγω συμφωνίας την πρακτική αποτελεσματικότητά του, το άρθρο 85, στοιχείο β', της συμφωνίας αυτής πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής εμπίπτουν τα μέτρα εκείνα που αποσκοπούν ειδικώς στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.
- 146 Όπως όμως διευκρινίστηκε στη σκέψη 61 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη φορολογική κανονιστική ρύθμιση αποκλείει γενικώς τη δυνατότητα αποκτήσεως φορολογικού πλεονεκτήματος, συνιστάμενου στην αποφυγή ή στη μείωση της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων, όταν αυτά διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες μεταξύ άλλων στον Λίβανο, χωρίς να αποβλέπει ειδικώς στην αποτροπή συμπεριφορών που συνίστανται σε καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, μη έχουσες πραγματική οικονομική υπόσταση και αποσκοπούσες στην αποφυγή του φόρου που θα οφειλόταν κανονικά ή στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.
- 147 Στο μέτρο που, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση δεν υπάγεται στα μέτρα τα οποία αποσκοπούν στην αποτροπή της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 85, στοιχείο β', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου.
- 148 Τέλος, το άρθρο 85, στοιχείο γ', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου προβλέπει ότι η συμφωνία αυτή δεν συνεπάγεται την παρεμπόδιση του δικαιώματος ενός μέρους να εφαρμόζει τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής του νομοθεσίας έναντι των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται σε πανομοιότυπη

κατάσταση, ιδίως όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους. Πλην όμως, αφενός, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 120 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση δεν εισάγει διάκριση λόγω της κατοικίας του φορολογουμένου, ήτοι της δικαιούχου των μερισμάτων εταιρίας.

- 149 Αφετέρου, πρέπει μεν να γίνει δεκτό ότι λόγω της χρήσεως της λέξεως «ιδίως» στο άρθρο 85, στοιχείο γ', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, στη διάταξη αυτή μπορούν να εμπίπτουν οι διακρίσεις βάσει άλλων παραγόντων, όπως, μεταξύ άλλων, του τόπου στον οποίο έχει επενδυθεί το κεφάλαιο του φορολογουμένου. Η ως άνω διάταξη πρέπει όμως να αναγνωσθεί σε συνδυασμό με το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, που απαγορεύει οποιαδήποτε διάκριση βάσει, μεταξύ άλλων, του τόπου στον οποίο έχει επενδυθεί το κεφάλαιο. Συνεπώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της διαφορετικής μεταχειρίσεως που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 85, στοιχείο γ', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου και των διακρίσεων οι οποίες δεν εμπίπτουν στο εν λόγω άρθρο 85, στοιχείο γ', και οι οποίες απαγορεύονται δυνάμει του άρθρου 31 της συμφωνίας αυτής.
- 150 Στη σκέψη 55 της παρούσας αποφάσεως διευκρινίστηκε όμως ότι, υπό το πρίσμα ενός φορολογικού κανόνα, όπως ο επίμαχος στην κύρια δίκη, ο οποίος αποσκοπεί στην αποφυγή ή στη μείωση της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας των διανεμόμενων κερδών, η κατάσταση μιας μετόχου εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα τα οποία προέρχονται από τρίτο κράτος είναι συγκρίσιμη προς εκείνη μιας μετόχου εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, στο μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιούμενα κέρδη ενδέχεται, καταρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία.
- 151 Κατά συνέπεια, η περίπτωση της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν εμπίπτει ούτε στη διάταξη του άρθρου 85, στοιχείο γ', της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου.
- 152 Επομένως στο ένατο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα αποτελέσματα του άρθρου 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου δεν περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 85 της συμφωνίας αυτής.
- 153 Με το δέκατο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η περιοριστική μεταχείριση των επίμαχων μερισμάτων μπορεί πάντως να δικαιολογηθεί από την ανάγκη να διαφυλαχθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, για τον λόγο ιδίως ότι δεν υφίσταται, μεταξύ της Πορτογαλικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας του Λιβάνου, πλαίσιο διοικητικής συνεργασίας αντίστοιχο προς εκείνο το οποίο εισήγαγε μεταξύ των κρατών μελών η, ισχύουσα κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, οδηγία 77/799.
- 154 Συναφώς, επισημαίνεται ότι οι αναπτύξεις των σκέψεων 123 έως 127 της παρούσας αποφάσεως μπορούν να ισχύσουν και στο πλαίσιο της αναλύσεως της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου, εφόσον η συμφωνία αυτή επιδιώκει, όπως προκύπτει από το άρθρο της 1, σκοπούς αντίστοιχους προς εκείνους της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας.
- 155 Δεδομένου άλλωστε ότι η Συμφωνία ΕΚ-Λιβάνου δεν έχει προβλέψει υποχρέωση της Δημοκρατίας του Λιβάνου για παροχή πληροφοριών στις πορτογαλικές αρχές, οι αναπτύξεις των σκέψεων 69 έως 71 της παρούσας αποφάσεως μπορούν να ισχύσουν και για την εκτίμηση της δικαιολογήσεως της επιβολής περιορισμού στο άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου.
- 156 Κρίνεται επομένως ότι το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος

μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στον Λίβανο, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 31 της συμφωνίας αυτής·

- τα αποτελέσματα της διατάξεως αυτής δεν περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 85 της εν λόγω συμφωνίας·
- η άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC, ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία του Λιβάνου, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτή εταιρία, που να παρέχουν τη δυνατότητα να επαληθευτεί η συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας τα εν λόγω μερίσματα εταιρίας·
- η άρνηση χορηγήσεως μιας τέτοιας μερικής εκπτώσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι η διανέμουσα εταιρία υπόκειται σε φορολογία στον Λίβανο, κράτος στο οποίο εδρεύει, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.

Επί των συνεπειών τις οποίες έχει η ερμηνεία των άρθρων 63 έως 65 ΣΛΕΕ καθώς και των Συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου για την υπόθεση της κύριας δίκης

- 157 Από την απάντηση στο ενδέκατο και στο δωδέκατο ερώτημα προκύπτει ότι η άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του CIRC, ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από το τρίτο κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία, που να παρέχουν τη δυνατότητα να επαληθευτεί η συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας στον φόρο.
- 158 Επομένως, σε περίπτωση που, δυνάμει ιδίως της Συμβάσεως Πορτογαλίας-Τυνησίας, οι αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία δύνανται να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία της Τυνησίας, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, βάσει των οποίων μπορούν να επαληθεύσουν τη συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας στον φόρο, τέτοιοι επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος δεν μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 159 Στην περίπτωση αυτή, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν μπορεί να επικαλεσθεί ούτε το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο μέτρο που η Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας, της οποίας το άρθρο 34, παράγραφος 1, έχει άμεσο αποτέλεσμα, αντιτίθεται επίσης σε κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στην Τυνησία. Ειδικότερα, η κανονιστική αυτή ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται, όσον αφορά τις άμεσες επενδύσεις και, ειδικότερα, τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων

- αυτών, από το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας. Ένας τέτοιος περιορισμός δεν δικαιολογείται στην περίπτωση που οι πορτογαλικές φορολογικές αρχές δύνανται να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία της Τυνησίας, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, βάσει των οποίων μπορούν να επαληθεύσουν τη συνδρομή της προϋποθέσεως σχετικά με τη φορολόγηση της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας.
- 160 Ειδικότερα, η μεταβολή του νομικού πλαισίου λόγω της εισαγωγής μιας τέτοιας διατάξεως στη Συμφωνία ΕΚ-Τυνησίας πρέπει να εξομοιωθεί, όσον αφορά τις συνέπειές της για τη δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προς την εισαγωγή νέας νομοθεσίας, στηριζόμενης σε λογική βάση διαφορετική από εκείνη της ισχύουσας νομοθεσίας.
- 161 Από την απάντηση που παρασχέθηκε στο πρώτο έως το δέκατο ερώτημα καθώς και στο ενδέκατο και δωδέκατο ερώτημα προκύπτει επίσης ότι τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας και το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου αντιτίθενται στην άρνηση χορηγήσεως, δυνάμει του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC, μερικής εκπτώσεως από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας των μερισμάτων τα οποία λαμβάνει, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι οι διανέμουσες τα μερίσματα αυτά εταιρίες υπόκεινται σε φορολογία στην Τυνησία και στον Λίβανο, κράτη στα οποία εδρεύουν, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.
- 162 Υπ' αυτές τις συνθήκες, για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 87 έως 90 και, *mutatis mutandis*, στη σκέψη 160 της παρούσας αποφάσεως, η Πορτογαλική Δημοκρατία δεν μπορεί να επικαλεστεί ούτε το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προκειμένου να εξακολουθήσει να εφαρμόζει την κανονιστική ρύθμιση η οποία συνεπάγεται τον προαναφερθέντα περιορισμό.
- 163 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ υποχρεώνει κράτος μέλος το οποίο διαθέτει σύστημα για την αποφυγή της από οικονομικής απόψεως διπλής φορολογίας, στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από ημεδαπές εταιρίες, να επιφυλάξει αντίστοιχη μεταχείριση στα μερίσματα τα οποία καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από αλλοδαπές εταιρίες (βλ. αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 60, και της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 38).
- 164 Από τη νομολογία προκύπτει εξάλλου ότι το δικαίωμα προς επιστροφή φόρων που εισπράχθηκαν σε κράτος μέλος κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης αποτελεί τη συνέπεια και το συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που απονέμονται στους ιδιώτες από τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, με συνέπεια τα κράτη μέλη να υποχρεούνται, καταρχήν, να επιστρέψουν τους φόρους που εισέπραξαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης (βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 71 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 165 Η μόνη εξαίρεση από το δικαίωμα επιστροφής των εισπραχθέντων κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης φόρων αφορά την περίπτωση στην οποία ένας αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος μετακυλίστηκε άμεσα από τον υποκείμενο στον φόρο σε άλλο πρόσωπο (βλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2011, *Lady & Kid κ.λπ.*, C-398/09, EU:C:2011:540, σκέψη 18, καθώς και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψεις 72 και 74).
- 166 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σε περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος εισέπραξε φόρους κατά παράβαση των κανόνων του δικαίου της Ένωσης, οι ιδιώτες έχουν δικαίωμα επιστροφής όχι μόνον του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, αλλά και των άμεσα σχετιζόμενων με τον φόρο αυτό ποσών που το κράτος αυτό εισέπραξε ή παρακράτησε (βλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2014, *Nicu*, C-331/13, EU:C:2014:2285, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 167 Επομένως, οι πορτογαλικές αρχές υποχρεούνται να επιστρέψουν εντόκως τα ποσά τα οποία εισέπραξαν κατά παράβαση των άρθρων 63 και 65 ΣΛΕΕ, καθώς και των άρθρων 34 της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας και 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου.
- 168 Τα ποσά αυτά ισούνται με τη διαφορά μεταξύ του ποσού που καταβλήθηκε από τη SECIL και του ποσού που θα έπρεπε να είχε καταβάλει, δυνάμει του άρθρου 46, παράγραφοι 1, 8 ή 11, του CIRC, αν, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, τα διανεμηθέντα από την Ciments de Gabès και την Ciments de Sibline μερίσματα είχαν θεωρηθεί ως καταβληθέντα από εγκατεστημένη στην Πορτογαλία εταιρία.
- 169 Επομένως, σε ό,τι αφορά τις συνέπειες της ερμηνείας των άρθρων 63 έως 65 ΣΛΕΕ καθώς και των συμφωνιών ΕΚ-Τυνησίας και ΕΚ-Λιβάνου για την υπόθεση της κύριας δίκης, πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι:
- σε περίπτωση που οι αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία δύνανται να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία της Τυνησίας, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, βάσει των οποίων μπορούν να επαληθεύσουν τη συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας στον φόρο, τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 34, παράγραφος 1, της συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας αντιτίθενται στην άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 ή 8, του CIRC, ολικής ή μερικής εκπτώσεως των διανεμηθέντων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας, χωρίς να δύναται η Πορτογαλική Δημοκρατία να επικαλεστεί συναφώς το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ·
 - τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΚ-Τυνησίας και το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΚ-Λιβάνου αντιτίθενται στην άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του CIRC, μερικής εκπτώσεως των διανεμηθέντων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι οι διανέμουσες εταιρίες υπόκεινται σε φορολογία στην Τυνησία και στον Λίβανο, κράτη στα οποία εδρεύουν, πράγμα που αποκλείει στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει, χωρίς να δύναται η Πορτογαλική Δημοκρατία να επικαλεστεί συναφώς το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ·
 - τα ποσά που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης πρέπει να επιστραφούν εντόκως στον φορολογούμενο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 170 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

1) Τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι:

- μια εγκατεστημένη στην Πορτογαλία εταιρία, η οποία λαμβάνει μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες, αντιστοίχως, στην Τυνησία και στον Λίβανο, μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 63 ΣΛΕΕ για να προβάλει αντιρρήσεις κατά της φορολογικής μεταχειρίσεως των ως άνω μερισμάτων στο κράτος μέλος αυτό, η οποία στηρίζεται σε κανονιστική ρύθμιση που δεν εφαρμόζεται αποκλειστικώς στις περιπτώσεις στις οποίες η δικαιούχος εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διανέμουσα εταιρία·

- κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς τα μερίσματα από τη φορολογική βάση της, όταν αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει σε τρίτο κράτος, συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων κρατών, τον οποίο καταρχήν απαγορεύει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ·
 - η άρνηση χορηγήσεως ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (κώδικας φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων), όπως ίσχυε το 2009, μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από το τρίτο κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτή εταιρία, βάσει των οποίων μπορούν να επαληθεύσουν τη συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας στον φόρο·
 - η άρνηση χορηγήσεως μερικής εκπτώσεως κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατη η επαλήθευση της υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας εταιρίας στο κράτος στο οποίο εδρεύει, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.
- 2) Το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- στο μέτρο που η θέσπιση του καθεστώτος φορολογικών πλεονεκτημάτων για επενδύσεις συμβατικής φύσεως, που προβλέπεται στο άρθρο 41, παράγραφος 5, στοιχείο b, του Estatuto dos Benefícios Fiscais (Κανονισμός περί φορολογικών πλεονεκτημάτων), όπως ίσχυε το 2009, και του καθεστώτος του άρθρου 42 του Κανονισμού αυτού σχετικά με τα μερίσματα που προέρχονται από τις αφρικανικές χώρες με επίσημη γλώσσα την πορτογαλική και το Ανατολικό Τιμόρ δεν μετέβαλε το νομικό πλαίσιο για την αντιμετώπιση των μερισμάτων τα οποία προέρχονται από την Τυνησία και τον Λίβανο, η θέσπιση των εν λόγω καθεστώτων δεν έθιξε τον χαρακτηρισμό ως ισχύοντος περιορισμού της εξαιρέσεως των μερισμάτων που καταβάλλονται από τις εγκατεστημένες στα ως άνω τρίτα κράτη εταιρίες από τη δυνατότητα ολικής ή μερικής εκπτώσεώς τους από τον φόρο·
 - το κράτος μέλος παραιτείται από την ευχέρεια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στην περίπτωση που, χωρίς τυπική κατάργηση ή τροποποίηση της ισχύουσας κανονιστικής ρυθμίσεως, συνάπτει διεθνή συμφωνία, όπως είναι η Συμφωνία Συνδέσεως, η οποία προβλέπει, με διάταξη αμέσου αποτελέσματος, την απελευθέρωση μιας διαλαμβανόμενης στο εν λόγω άρθρο 64, παράγραφος 1, κατηγορίας κεφαλαίων· μια τέτοια μεταβολή του νομικού πλαισίου πρέπει επομένως να εξομοιωθεί, όσον αφορά τις επιπτώσεις της στη δυνατότητα επικλήσεως του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προς την εισαγωγή νέας κανονιστικής ρυθμίσεως, στηριζόμενης σε λογική βάση διαφορετική από εκείνη της ισχύουσας κανονιστικής ρυθμίσεως·
- 3) Το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας περί συνδέσεως μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου, που υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 17 Ιουλίου 1995 και εγκρίθηκε

εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα με την απόφαση 98/238/ΕΚ, ΕΚΑΧ του Συμβουλίου και της Επιτροπής, της 26ης Ιανουαρίου 1998, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:

- έχει άμεσο αποτέλεσμα και χωρεί επίκλησή του σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, στην οποία εταιρία που εδρεύει στην Πορτογαλία λαμβάνει μερίσματα από μια εδρεύουσα στην Τυνησία εταιρία λόγω της άμεσης επενδύσεως την οποία έχει πραγματοποιήσει στη διανέμουσα εταιρία, για τους σκοπούς της προβολής αντιρρήσεων κατά της φορολογικής μεταχείρισεως των μερισμάτων αυτών στην Πορτογαλία·
 - κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στην Τυνησία, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται, όσον αφορά τις άμεσες επενδύσεις και, ειδικότερα, τον επαναπατρισμό του προϊόντος των επενδύσεων αυτών, από το άρθρο 34, παράγραφος 1, της συμφωνίας αυτής·
 - τα αποτελέσματα της διατάξεως αυτής δεν περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 89 της εν λόγω συμφωνίας·
 - η άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία της Τυνησίας, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία, που να παρέχουν τη δυνατότητα να επαληθευτεί η συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας τα εν λόγω μερίσματα εταιρίας·
 - η άρνηση χορηγήσεως μιας τέτοιας μερικής εκπτώσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι η διανέμουσα εταιρία υπόκειται σε φορολογία στην Τυνησία, κράτος στο οποίο εδρεύει, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.
- 4) Το άρθρο 31 της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας Σύνδεσης μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου αφετέρου, που υπογράφηκε στο Λουξεμβούργο στις 17 Ιουνίου 2002 και εγκρίθηκε εξ ονόματος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με την απόφαση 2006/356/ΕΚ του Συμβουλίου, της 14ης Φεβρουαρίου 2006, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι:
- έχει άμεσο αποτέλεσμα·
 - περίπτωση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, που αφορά τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία απορρέουν από άμεσες επενδύσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στον Λίβανο από πρόσωπο το οποίο κατοικεί στην Πορτογαλία, εμπίπτει στη διάταξη

του άρθρου 33, παράγραφος 2, της συμφωνίας αυτής· κατά συνέπεια, το άρθρο 33, παράγραφος 1, της εν λόγω συμφωνίας δεν εμποδίζει την επίκληση στην προκειμένη περίπτωση του άρθρου της 31·

- κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, κατά την οποία μια εδρεύουσα σε κράτος μέλος εταιρία δύναται να εκπέσει ολικώς ή μερικώς από τη φορολογική βάση της τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει, όταν τα μερίσματα αυτά διανέμονται από εταιρία εδρεύουσα στο ίδιο κράτος μέλος, αλλά δεν μπορεί να προβεί σε τέτοια έκπτωση όταν η διανέμουσα εταιρία εδρεύει στον Λίβανο, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 31 της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας Σύνδεσης μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου αφετέρου·
 - τα αποτελέσματα της διατάξεως αυτής δεν περιορίζονται, σε μια περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, από το άρθρο 85 της ως άνω συμφωνίας·
 - η άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 και 8, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, ολικής ή μερικής εκπτώσεως των λαμβανόμενων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, στην περίπτωση που αποδεικνύεται αδύνατον, για τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία, να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία του Λιβάνου, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία, που να παρέχουν τη δυνατότητα να επαληθευτεί η συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής στον φόρο της διανέμουσας τα εν λόγω μερίσματα εταιρίας·
 - η άρνηση χορηγήσεως μιας τέτοιας μερικής εκπτώσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που αντλούνται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι η διανέμουσα εταιρία υπόκειται σε φορολογία στον Λίβανο, κράτος στο οποίο εδρεύει, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει.
- 5) Όσον αφορά τις συνέπειες για την υπόθεση της κύριας δίκης της ερμηνείας των άρθρων 63 έως 65 ΣΛΕΕ καθώς και της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας περί συνδέσεως μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου, και της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας Σύνδεσης μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου αφετέρου:
- σε περίπτωση που οι αρχές του κράτους μέλους στο οποίο εδρεύει η δικαιούχος εταιρία δύναται να λάβουν πληροφορίες από τη Δημοκρατία της Τυνησίας, κράτος στο οποίο εδρεύει η διανέμουσα τα μερίσματα εταιρία, βάσει των οποίων μπορούν να επαληθεύσουν τη συνδρομή της προϋποθέσεως περί υπαγωγής της εν λόγω διανέμουσας εταιρίας στον φόρο, τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας περί συνδέσεως μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου, αντιτίθενται στην άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφοι 1 ή 8, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, ολικής ή

μερικής εκπτώσεως των διανεμηθέντων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας, χωρίς να δύναται η Πορτογαλική Δημοκρατία να επικαλεστεί συναφώς το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ·

- τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 34, παράγραφος 1, της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας περί συνδέσεως μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της, αφενός, και της Δημοκρατίας της Τυνησίας, αφετέρου, και το άρθρο 31 της Ευρωμεσογειακής Συμφωνίας Σύνδεσης μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της αφενός, και της Δημοκρατίας του Λιβάνου αφετέρου αντιτίθενται στην άρνηση χορηγήσεως, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 46, παράγραφος 11, του κώδικα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, όπως ίσχυε το 2009, μερικής εκπτώσεως των διανεμηθέντων μερισμάτων από τη φορολογική βάση της δικαιούχου εταιρίας, όταν χωρεί εφαρμογή της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις στις οποίες είναι αδύνατον να επαληθευτεί ότι οι διανέμουσες εταιρίες υπόκεινται σε φορολογία στην Τυνησία και στον Λίβανο, κράτη στα οποία εδρεύουν, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να κρίνει, χωρίς να δύναται η Πορτογαλική Δημοκρατία να επικαλεστεί συναφώς το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ·
- τα ποσά που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης πρέπει να επιστραφούν εντόκως στον φορολογούμενο.

(υπογραφές)